

La imposició sobre la renda

Ana María Delgado García
M. Luisa Esteve Pardo
Rafael Oliver Cuello
Esteban Quintana Ferrer
Juan Zornoza Pérez

PID_00162471



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índex

Introducció	7
Objectius	11
1. Impost sobre la renda de les persones físiques	13
1.1. Característiques generals i posició dins el sistema tributari	13
1.2. Fonts normatives i àmbit d'aplicació	16
1.3. Fet imposable	18
1.4. Rendes exemptes de l'IRPF	21
1.5. Subjectes passius contribuents	24
1.6. Determinació de la renda gravable	26
1.6.1. Règims de determinació de la base imposable	27
1.6.2. Rendiments del treball	27
1.6.3. Rendiments del capital	32
1.6.4. Rendiments de les activitats econòmiques	41
1.6.5. Guanys i pèrdues patrimonials	48
1.7. Regles especials de valoració: referència especial a les rendes en espècie	53
1.8. Classes de renda. Renda general i renda de l'estalvi	56
1.9. Integració i compensació de rendes	56
1.10. Base liquidable	58
1.11. Adecuació de l'impost a les circumstàncies personals i familiars	59
1.12. Deute tributari	60
1.12.1. Càlcul de la quota estatal	61
1.12.2. Càlcul del gravamen autonòmic	65
1.12.3. Quota líquida total de l'impost i càlcul de la quota diferencial	67
1.13. Tributació familiar	68
1.14. Règims especials	70
1.15. Gestió de l'impost	76
2. Impost sobre societats	82
2.1. Fonament i posició dins el sistema tributari	82
2.2. Fonts	83
2.3. Naturalesa i objecte	84
2.4. Fet imposable	84
2.4.1. Concepte	84
2.4.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions	85
2.5. Àmbit espacial	86
2.6. Aspecte temporal del fet imposable	86

2.7.	Subjecte passiu	87
2.8.	Base imposable	88
2.8.1.	Determinació de la base imposable. El resultat comptable	88
2.8.2.	Normes sobre obtenció de rendes	93
2.8.3.	Despeses deduïbles	95
2.8.4.	Despeses no deduïbles	101
2.8.5.	Regles de valoració: regla general i recurs al valor normal de mercat	102
2.8.6.	Subcapitalització	109
2.8.7.	Imputació temporal	110
2.8.8.	Compensació de bases imposables negatives	111
2.9.	Tipus de gravamen. Quota íntegra	112
2.10.	Deduccions de la quota	112
2.10.1.	Deduccions per doble imposició	113
2.10.2.	Bonificacions i deduccions incentivadores de determinades activitats	115
2.10.3.	Deducció dels pagaments a compte	117
2.11.	Règims especials	117
2.12.	Gestió de l'impost	121
2.12.1.	Índex d'entitats. Domicili fiscal	121
2.12.2.	Autoliquidació i pagament. Liquidació provisional i devolucions	121
2.12.3.	Pagaments fraccionats	121
2.12.4.	Retencions i ingressos a compte	122
2.12.5.	Obligacions comptables i registrals	123
3.	Impost sobre la renda dels no residents.....	124
3.1.	Fonament i posició dins el sistema tributari. Fonts	124
3.2.	Naturalesa i objecte	125
3.3.	Element subjectiu	125
3.3.1.	Subjecte passiu	125
3.3.2.	Responsable	125
3.3.3.	Representant	126
3.3.4.	Domicili fiscal	126
3.4.	Fet imposable i exempcions	126
3.4.1.	Fet imposable	126
3.4.2.	Exempcions	127
3.5.	Tributació de no residents amb establiment permanent	127
3.6.	Tributació de no residents sense establiment permanent	128
3.7.	Persones físiques residents en altres estats membres de la Unió Europea	130
	Activitats.....	131
	Exercicis d'autoavaluació.....	131

Solucionari.....	134
Glossari.....	138
Bibliografia.....	141

Introducció

De la mateixa manera que pràcticament ningú no discuteix que la renda és el millor exponent de la capacitat econòmica d'un individu, també hi ha un consens general sobre la impossibilitat d'eliminar la pluralitat de gravàmens i substituir-los per un únic impost sobre la renda; en això estan d'acord fins i totes aquelles persones que defensen les posicions més radicals.

Igualment, articular la imposició sobre la renda en dos gravàmens adreçats, respectivament, a les persones físiques i a les persones jurídiques, sigui quin sigui el grau d'integració que s'estableixi entre si, constitueix també una realitat del tot generalitzada i defensada, encara que només sigui per raons tècniques i partint del fet que la capacitat econòmica és patrimoni exclusiu de les persones físiques.

En el cas espanyol, la pertinença del nostre sistema tributari al model continental i la integració a la Comunitat Europea, els principis fiscals de la qual s'inspiren en l'Informe Neumark, que reconeix l'existència, juntament amb la renda, d'altres índexs de riquesa, advoquen especialment per mantenir i consolidar la pluralitat de gravàmens.

El concepte de *renda* com a creixement personal, de Haig (Schanz) Simmons, avui dia també s'ha imposat a la majoria de països enfront del concepte real de renda, com a producte d'una determinada font, per a constituir la base de la imposició sobre la renda. I aquest ha estat el concepte que ha adoptat el nostre país arran de la reforma del 1978.

Ara bé, en l'àmbit de l'**impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF)**, l'amplitud del concepte de renda adoptat obliga a fer una delimitació expressa de l'objecte de l'IRPF en relació amb altres impostos que, com s'esdevé amb l'impost sobre successions i donacions, podrien veure absorbit el seu propi objecte per aquest concepte de renda.

La dificultat d'estimar o valorar l'acreciment patrimonial i l'existència d'una tipologia extensa de rendes, d'origen i contingut molt diversos, obliga, en l'àmbit de l'IRPF, a distingir diferents tipus de renda en funció de la font que els origina –especialment entre rendiments (procedents del treball, del capital o de les activitats econòmiques) i guanys i pèrdues patrimonials, als quals s'afegeixen les rendes imputades– a l'efecte de poder obtenir la quantificació i el gravamen corresponents.

Posicions més radicals

L'Informe Carter és un exemple de posició radical.

Nota

Al glossari trobareu el significat de les sigles i abreviacions emprades en aquest mòdul didàctic.

Aquesta diferenciació, però, ha conduït a una progressiva fragmentació de l'IRPF, el qual recorda cada vegada més, salvant-ne les distàncies, l'impost provinent de la reforma del 1964 el qual va substituir, en què l'IRPF se superposava a una sèrie d'impostos sobre rendes reals o de producte.

En l'àmbit de l'impost sobre societats (IS), o impost sobre la renda de les persones jurídiques, el problema de determinar la renda gravable s'ha resolt recurrent al concepte de benefici empresarial i utilitzant, amb aquesta finalitat i amb una rellevància cada vegada més gran, la comptabilitat empresarial.

En aquest cas, l'evolució de l'IS s'ha caracteritzat clarament pel progressiu acostament entre els anomenats *resultat comptable* i *resultat fiscal*, amb la consegüent disminució dels ajustaments fiscals sobre la comptabilitat empresarial i l'augment de la importància a efectes fiscals de la normativa comptable.

Es tracta, en definitiva, d'acostar la fiscalitat a la realitat empresarial positivament en el sentit que elimina la duplicitat de comptabilitats i la incertesa de la deduïbilitat de les despeses empresarials (abans, supeditades al reconeixement de la seva necessitat i no a la justificació de la seva realitat), encara que això comporti problemes, derivats sobretot de les diverses finalitats i interessos protegits per les normes fiscals i comptables.

Així mateix, interessa ressaltar les **fites** més importants en l'evolució dels impostos sobre la renda actuals procedents de la reforma del 1978:

1) Pel que fa a l'IRPF regulat per la Llei 44/1978, de 8 de setembre, va ser substituït pel contingut de la Llei 18/1991, de 6 de juny, aprovada amb motiu de la necessitat d'adaptar a la doctrina del Tribunal Constitucional la tributació conjunta de la unitat familiar, i que va incorporar també les modificacions parcials que l'IRPF havia experimentat durant aquell període.

La tributació de la unitat familiar

La tributació de la unitat familiar va ser regulada provisionalment per la Llei 20/1989, de 28 de juliol, després de l'STC de 20 de febrer de 1989.

Modificacions parcials

Sobretot en l'àmbit de la tributació de les rendes del capital, essencialment per l'efecte de la Llei 14/1985, de 29 de maig, de règim fiscal de determinats actius financers; i, també, en l'àmbit dels rendiments del treball personal, en què les despeses deduïbles s'havien limitat de manera radical en l'àmplia reforma de l'impost que va portar a terme la Llei 10/1985, de 26 d'abril, de modificació parcial de la Llei general tributària (LGT).

Igualment, es van introduir modificacions importants en matèria de transparència fiscal, atribució de rendes, retribucions en espècie, retencions i ingressos a compte, deduccions en la quota i tributació de plusvàlues i increments patrimonials, modificacions dictades per l'experiència adquirida en l'aplicació de l'impost.

Posteriorment, la Llei 40/1998, de 19 de desembre, que va substituir l'anterior llei, exclouïa del seu objecte la tributació dels no residents (que es regulava separatament per mitjà d'un impost específic sobre la renda dels no residents, aprovat per la Llei 41/1998, de 9 de desembre), va fer una reordenació important de les tarifes de l'impost (que van disminuir sensiblement) que va donar cabuda a la regulació autonòmica dels tipus de gravamen que permetia la cessió parcial de l'IRPF a les comunitats autònomes regulada primer, a la Llei 14/

1996, de 30 de desembre, i actualment a la Llei 21/2001, de 27 de desembre, que aprova l'actual règim de finançament de les comunitats autònomes. El text refós de la Llei 40/1998, va ser aprovat mitjançant el Reial decret legislatiu 3/2004, de 5 de març.

Finalment s'ha aprovat una nova LIRPF, la Llei 35/2006, de 28 de novembre. Segons es desprèn del preàmbul d'aquesta norma, el seu objectiu és el d'adequar l'impost a les següents tendències internacionals: la reducció de la progressivitat formal i dels tipus nominals; la simplificació de tarifes i incentius fiscals; l'homogeneització en el tractament fiscal de l'estalvi; la preocupació per la família; la divisió de la base única o l'impost dual; i la reducció de la càrrega fiscal sobre els rendiments del treball per a afavorir l'ocupació.

No obstant, malgrat que el preàmbul de la Llei 35/2006 indica que s'estableix una reducció de la càrrega fiscal sobre els rendiments del treball, la qual cosa resulta discutible, s'ha de tenir en compte que amb la nova Llei s'accentua la diferència de tractament dels diversos tipus de rendes; i la càrrega fiscal sobre els rendiments del treball molt superior a la d'altre tipus de rendes, com la majoria dels rendiments del capital mobiliari i guanys patrimonials.

2) Pel que fa a l'IS, l'impost primitiu aprovat per la Llei 61/1978, de 27 de desembre, ha estat substituït pel que regula la Llei 43/1995, de 27 de desembre, que va entrar en vigor l'1 de gener de 1996. Aquest impost actual marca un gir important en la tributació de les rendes empresarials, en pronunciar-se definitivament a favor de l'eficàcia tributària de les normes comptables, sens perjudici, però, dels ajustaments fiscals puntuals i pertinents exigits per la necessitat d'evitar possibles elusions fiscals i greuges comparatius, i que les normes preveuen de manera expressa.

Finalment, s'ha aprovat un text refós de la Llei 43/1995, mitjançant el Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.

3) Pel que respecta a l'impost sobre la renda dels no residents, s'ha aprovat un Text refós de la llei 41/1998, mitjançant el Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març.

Per acabar, els impostos sobre la renda, l'IRPF i l'IS, són impostos que afecten anualment gairebé tots els ciutadans; són impostos que s'autoliquiden, com passa avui dia amb la majoria dels impostos; i són objecte continuat de retencions i ingressos a compte, tenint en compte el paper bàsic que compleixen en el finançament de la despesa pública.

Al mateix temps, són impostos en els quals, per l'amplitud de la definició del seu objecte, difícilment la Llei pot recollir de forma específica tots els supòsits i totes les circumstàncies que configuren la imposició.

Això explica que en aquest àmbit sigui encara més important, a més de comprendre els mecanismes i els sistemes bàsics de la imposició al marge de la seva articulació concreta, que sempre és canviant, saber recórrer a la jurisprudència i a la doctrina, i comprendre el fonament últim d'unes normes que necessàriament seran objecte d'interpretació constant.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a assolir els objectius següents:

- 1.** Conèixer l'objecte, la naturalesa i l'àmbit d'aplicació de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- 2.** Determinar l'abast de la subjecció a aquest impost, especialment pel que fa als aspectes personals, materials i temporals.
- 3.** Distingir els diversos elements que conformen la capacitat econòmica sotmesa a gravamen en l'impost sobre la renda de les persones físiques, concretament en relació amb la definició i la determinació de la renda gravable en els rendiments del treball, del capital, d'activitats econòmiques, i de guanys i pèrdues patrimonials.
- 4.** Assimilar els mecanismes de càlcul de l'impost sobre la renda de les persones físiques, tant respecte a la determinació de la quota estatal com respecte a la de la quota autonòmica.
- 5.** Comprendre les diferents obligacions i deures formals relacionats amb la gestió de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- 6.** Conèixer la naturalesa, l'àmbit d'aplicació i el fet imposable gravat per l'impost sobre societats.
- 7.** Entendre el mecanisme d'imposició societària, en especial quant a la determinació de la base imposable i als ajustaments extracomptables que calen per a liquidar l'impost sobre societats.
- 8.** Diferenciar els diferents deures i obligacions formals que recauen sobre les entitats gravades per l'impost sobre societats.
- 9.** Identificar les especialitats que hi ha en la tributació de determinats tipus d'entitats en l'impost sobre societats.
- 10.** Conèixer el règim de la tributació dels no residents, amb independència de si actuen amb establiment permanent o sense.

1. Impost sobre la renda de les persones físiques

1.1. Característiques generals i posició dins el sistema tributari

L'IRPF és la figura principal del nostre sistema tributari, com ha manifestat l'STC 182/1997, de 22 d'octubre:

"[és] la figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución española, dada su estructura y hecho imponible."

Hem de tenir en compte que per mitjà d'aquest impost es personalitza el repartiment de la càrrega tributària segons els criteris de capacitat econòmica, igualtat i progressivitat.

L'IRPF és un tribut directe, personal i subjectiu, que grava la renda de les persones físiques amb residència habitual al territori espanyol de manera periòdica i amb caràcter progressiu.

Lectura recomanada

Amb relació al concepte de l'IRPF, vegeu l'article 1 del TRLIRPF.

Les **característiques** de l'IRPF són les següents:

- 1) És un **impost directe**, tant perquè grava una manifestació directa i immediata de capacitat econòmica (l'obtenció de renda) com, des del punt de vista jurídic, perquè la normativa que el regula no preveu la translació jurídica de la càrrega tributària.
- 2) És un **tribut personal**, perquè la referència a la persona física que obté la renda és imprescindible per a delimitar el fet imposable, i cal assenyalar ja des d'ara que l'IRPF grava exclusivament l'obtenció de renda per part de persones físiques residents en territori espanyol, ja que la imposició sobre la renda dels no residents (la denominada tradicionalment *obligació real*) es regula al marge de l'IRPF.
- 3) És un **impost subjectiu**, perquè l'IRPF modula la quota tributària d'acord amb les circumstàncies personals i familiars del contribuent.
- 4) És un **impost de caràcter periòdic**, perquè l'obtenció de renda és un d'aquells fets imposables continuats o duradors que es fracciona en períodes impositius per a fer possible el gravamen, que es liquida de forma periòdica.

Regulació de l'obligació real

L'obligació real es regula en el text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de no residents.

5) I finalment, és un **impost progressiu**, perquè els tipus de gravamen de la seva tarifa augmenten a mesura que ho fa la base liquidable.

Ja caracteritzat l'IRPF en aquests termes, un dels problemes fonamentals de l'articulació de l'impost consisteix a establir el concepte de **renda gravada**, qüestió que ha estat objecte d'un ampli debat en la teoria de la Hisenda pública ja des de la formulació dels primers conceptes de *renda extensiva* en els treballs de Von Schanz, a causa de les dificultats de determinar aquesta noció de manera operativa, posada de manifest als informes més rellevants sobre la matèria¹.

⁽¹⁾ Carter, Bradford i Meade, entre altres.

L'objecte de l'IRPF² es defineix com la renda del contribuent, entesa com la totalitat dels rendiments, guanys i pèrdues patrimonials i de les imputacions de renda establertes legalment (de manera que sembla una reformulació del concepte de *renda extensiva*). Renda que, als efectes de la determinació de la base imposable i del càlcul de l'impost, es classifica en general i de l'estalvi (art. 6.3 LIRPF).

⁽²⁾ Article 2 de la LIRPF.

Juntament amb això, amb la finalitat de caracteritzar l'IRPF convé advertir que, des del model d'impost sobre la renda global de caràcter sintètic, establert el 1978, en el qual la base imposable es determinava com la suma algebraica dels diversos components de renda, que s'integraven i compensaven entre ells gairebé sense limitacions, s'ha anat produint una evolució que ha conduït a la implantació d'un tribut, com el que ara hi ha vigent, marcadament analític, en què cada un d'aquells components de la renda dels contribuents reben un tractament diferenciat en funció de l'origen o la font d'on provenen.

La implantació d'un tribut marcadament analític

Una primera fita en el procés d'implantació d'un tribut marcadament analític va ser les modificacions parcials de l'IRPF³ introduïdes el 1985 amb la finalitat de singularitzar el tractament de determinades rendes del capital i de limitar la possibilitat de compensar les minusvàlues o disminucions de patrimoni. D'aquesta manera es van introduir diferències en el tractament de les diferents classes de rendes, les quals es van ampliar i consolidar amb la Llei 18/1991, que va consagrar un model d'impost analític que la LIRPF vigent ha portat fins a les últimes conseqüències.

⁽³⁾ Llei 14/1985, de règim fiscal de determinats actius financers, i Llei 40/1985, de modificació parcial de l'IRPF.

La definició de renda gravada és un dels aspectes més importants per a valorar en quina mesura l'IRPF aconsegueix la funció de recaptació encomanada, que és especialment rellevant tant en termes absoluts com en termes relatius. I és igualment important (des de la perspectiva de recaptació i, sobretot, a l'efecte de complir la funció redistributiva, com a mecanisme impositiu de justícia i progressivitat en el conjunt del sistema fiscal que incumbeix l'IRPF) l'estructura de la tarifa que conté i el nivell dels tipus de gravamen.

Al costat d'aquestes funcions, l'IRPF n'aconsegueix d'altres que tenen la mateixa importància al servei dels objectius de les polítiques econòmiques, socials, culturals, etc., mitjançant l'establiment d'incentius que, generalment, s'estructuren per mitjà de deduccions en la quota de l'impost; entre aquestes,



L'adquisició o la rehabilitació d'un habitatge es pot deduir de la quota de l'IRPF.

per la seva importància, podem esmentar les deduccions per inversió en adquisició o rehabilitació d'habitatge, a les quals se sumen les deduccions establertes per incentius a la inversió empresarial, definides per remissió a l'impost sobre societats (IS), o a les previstes per donatius, des de la Llei 30/1994. Aquestes deduccions compleixen funcions de caràcter extrafiscal, la constitucionalitat de les quals no suscita dubtes (almenys des de l'STC 37/1987) encara que no siguin reconegudes de manera expressa a la Constitució, i donen lloc a regulacions que, sovint, resulten complexes mentre que, en canvi, tenen una eficàcia dubtosa a l'hora de complir els objectius que pretenen aconseguir.

L'IRPF és, en tot cas, una figura central en el conjunt del sistema tributari. I, dins aquest sistema, s'estableixen relacions d'aquest amb la resta d'impostos, en particular amb els del subsistema de la imposició directa, en **nivells** molt diferents que d'alguna manera convé tenir presents:

a) Així, aquestes relacions es manifesten, amb caràcter general, en l'àmbit normatiu, per les connexions de tota mena que hi ha entre les lleis i els reglaments reguladors dels diferents tributs.

b) Al mateix temps, en un ordre de qüestions més concret perquè sols fa referència a les relacions més evidents de l'IRPF amb altres figures tributàries, cal esmentar les existents amb l'IS perquè, aquest tribut, en un sistema que pretén gravar la renda extensiva una sola vegada, constitueix un antecedent de l'IRPF o, si es prefereix, una retenció en la font respecte a les rendes del capital obtingudes per les persones físiques per mitjà de la seva participació en entitats jurídiques.

Això palesa l'estreta relació que hi ha entre totes dues figures, que es posa de manifest, per exemple, en la regulació del règim d'atribució de rendes o de transparència fiscal internacional i la importància que té establir un mètode que elimini adequadament la doble imposició de dividendes que es produeix, inevitablement, quan les persones físiques incorporen en la base imposable de l'IRPF dividendes o participacions en beneficis d'entitats jurídiques que ja han tributat en l'IS⁴.

⁽⁴⁾Articles 7 y), 86, 87, 88 i 89 de la LIRPF.

Per a evitar dobles imposicions també ha calgut excloure expressament de l'IRPF la percepció d'herències, llegats o donacions, que podrien qualificar-se com a guanys patrimonials, sempre que estiguin subjectes a l'impost sobre successions i donacions (ISD⁵).

⁽⁵⁾Article 6,4 i apartat 3r de l'article 25 de la LIRPF.

Si es vol completar la caracterització de l'IRPF i establir exactament la posició que ocupa dins el sistema tributari espanyol, cal fer referència a les relacions que manté amb els sistemes tributaris autonòmic i local:

1) En primer lloc, cal remarcar que l'IRPF és un impost cedit a les comunitats autònomes parcialment, amb el límit màxim del 50%, dins el qual les comunitats autònomes poden assumir competències per a regular la quantia del mínim personal i familiar, la tarifa i les deduccions en la quota.

L'advertiment anterior és imprescindible, pel motiu següent:

a) D'una banda, perquè aquesta condició d'impost parcialment cedit es reflecteix a la LIRPF, que ha de regular separatament la determinació de la quota estatal i la de l'anomenat gravamen autonòmic.

b) D'altra banda, perquè per a aplicar aquest impost cal tenir en compte la legislació de les diverses comunitats autònomes, que han assumit competències respecte a l'impost i ja han dictat normes relatives a determinades deduccions en la quota.

2) Paral·lelament, cal indicar que els tributs locals incideixen sobre les fonts de renda subjectes a l'IRPF perquè són, amb caràcter general, una despesa deduïble a l'hora de determinar el rendiment net, o, en el cas de l'IIVTNU, es tindran en compte per a calcular els eventuais guanys o pèrdues patrimonials derivats de la transmissió de béns immobles urbans.

1.2. Fonts normatives i àmbit d'aplicació

La norma bàsica per la qual es regula l'IRPF és actualment la Llei 35/2006, de 28 de novembre. Norma desenvolupada pel Reial decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'IRPF.

Anteriorment estava regulat pel text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques, aprovat pel Reial decret legislatiu 3/2004, de 5 de març, i que va substituir la Llei 40/1998, de 9 de desembre. Norma que va ser desenvolupada pel Reial decret 1775/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'IRPF.

Amb tot, tenint en compte la posició que ocupen els tractats internacionals en l'ordenament jurídic espanyol, el que estableixen aquests textos s'ha d'entendre sens perjudici del que disposin els tractats i convenis internacionals que s'hagin incorporat al nostre ordenament d'acord amb el que preveu la Constitució espanyola⁶. Entre aquestes disposicions cal esmentar, per la seva importància, els convenis per a evitar la doble imposició en matèria d'imposició sobre la renda subscrits per l'Estat espanyol, d'acord amb els successius models aprovats per l'OCDE, amb la majoria d'estats del nostre entorn⁷,

Lectures recomanades

Pel que fa a la consideració de l'IRPF com a impost cedit a les comunitats autònomes, vegeu la lletra a de l'article 11, la lletra a de l'apartat 2n de l'article 19 de la LOFCA i l'article 46 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre.

⁽⁶⁾Article 5 de la LIRPF.

⁽⁷⁾Els convenis internacionals per a evitar la doble imposició i prevenir el frau fiscal signats per Espanya estan recollits en les pàgines web el Ministeri d'Hisenda (www.minhac.es) i de l'Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es).

els quals s'aplicaran, en allò que ara ens interessa, per a determinar la manera d'aplicar el gravamen a les rendes de font estrangera obtingudes per les persones físiques residents a Espanya.

Des de la perspectiva comunitària europea, i pel fet que l'harmonització fiscal no ha arribat a la imposició directa sinó de manera molt limitada i, sobretot, en l'àmbit de la imposició sobre societats, cal esmentar, per la incidència que té en l'IRPF, la Recomanació de la Comissió⁸ sobre la tributació dels rendiments del treball, empresarials i professionals obtinguts per no residents en un estat membre diferent d'aquell en què resideixen, que ha anat seguida de la Llei 41/1998, que permet a les persones físiques no residents a Espanya⁹, que resideixin en altres estats membres de la Unió Europea i hagin obtingut al nostre territori almenys el 75% de la renda, tributar com a contribuents en l'IRPF.

⁽⁸⁾Recomanació 94/79/CEE, de 21 de desembre de 1993, de la Comissió (DOCE núm. L 39, de 10 de febrer).

⁽⁹⁾Article 46 del TRLIRNR.

La influència jurisprudencial

En realitat, la possibilitat que els no residents que obtinguin la major part de les rendes a Espanya tributin en l'IRPF com si fossin residents és, més que altra cosa, conseqüència de la jurisprudència del TJCE, que, de manera progressiva, en els assumptes Biehl, Commerzbank i, finalment, en la Sentència de 14 de febrer de 1995, en l'assumpte Schumacker, ha anat establint límits a la possibilitat de tractar de forma diferenciada, en la imposició sobre la renda, els residents respecte a les persones físiques no residents que obtenen la major part de les seves rendes en un territori diferent del de la seva residència habitual i siguin residents d'altres estats membres.

Tornant a l'àmbit de l'ordenament intern convé tenir present encara l'existència de **regulacions** diferenciades, que obeeixen, d'una banda, a la vigència dels règims de concert i conveni econòmic foral i, d'altra banda, a la cessió parcial de l'IRPF a les comunitats autònomes, que poden assumir competències normatives per a la regulació de les tarifes i les deduccions en la quota:

1) En el primer cas perquè, en ser l'IRPF un tribut concertat de normativa autònoma, cal tenir en compte les normes forals dictades per les diputacions dels territoris històrics d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia, com també la Llei foral navarresa.

2) En el segon cas perquè diverses comunitats autònomes han dictat, des del període impositiu de 1998, disposicions legislatives relatives bàsicament a deduccions en la quota i, en particular, a deduccions per ascendents, per adquisició o rehabilitació d'habitatge i per donatius, que cal tenir en compte per a calcular l'impost exigible a aquells que tinguin la residència habitual en el territori d'aquestes comunitats autònomes.

Establerta ja la normativa reguladora del tribut, el seu àmbit d'aplicació no pot ser altre que el territori espanyol, com és propi de tota norma estatal, que projecta la seva eficàcia sobre l'espai a què s'estén la sobirania de l'ens que la dicta, tot i que cal no oblidar que el reconeixement dels règims tributaris de concert i conveni econòmic implica que als territoris històrics del País Basc i a la Comunitat autònoma de Navarra no s'aplica la Llei 35/2006, sinó les dispo-

Lectura recomanada

Podeu consultar a la pàgina web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (www.aeat.es) el contingut de les lleis autonòmiques aprovades des de 1998 que afecten determinats elements de l'IRPF.

sicions pròpies dictades pels seus òrgans competents; i val a dir que aquestes disposicions tenen diferències significatives amb aquell text legal: no reconeixen, per exemple, un mínim personal i familiar exempt, sinó que mantenen les tradicionals deduccions personals i familiars en la quota.

Es modula així l'àmbit d'aplicació de l'IRPF, que s'aplica a les illes Canàries, Ceuta i Melilla tenint en compte les especialitats previstes en la seva normativa específica, i també a la resta de comunitats autònomes que hagin assumit competències per a la regulació de l'impost¹⁰, pel fet que es troba cedit parcialment.

⁽¹⁰⁾Articles 3 i 4 de la LIRPF.

1.3. Fet imposable

Examinades les característiques i les fonts normatives de l'IRPF, podem començar ja a analitzar els diversos elements que estructuraven aquest gravamen que, com ja hem dit, segons l'**article 2 de la LIRPF** té per objecte:

"[...] la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador."

A partir de la delimitació del seu objecte, el fet imposable de l'IRPF, és a dir, el pressupòsit que permet configurar el tribut i de la realització del qual deriva l'obligació del pagament, es defineix com "la obtenció de renda por el contribuyente¹¹". Aquesta definició resulta insuficient per a comprendre la complexitat del pressupòsit de fet de l'IRPF, que requereix ser integrat per referència a altres normes que el completen en els seus diferents **elements**:

⁽¹¹⁾Article 6.1 de la LIRPF.

1) Així, l'**element objectiu** del fet imposable és constituït per l'obtenció de renda, amb independència del lloc on s'hagi produït, durant el període impositiu.

Es fa imprescindible, doncs, establir amb precisió la noció de *renda*, que conforma l'**aspecte material** d'aquest element objectiu del fet imposable; aquesta qüestió l'aclareix la LIRPF mateixa, en fer referència als diversos elements que componen la renda, els quals, al mateix temps, es poden agrupar en tres categories, que són les següents:

- Els rendiments, siguin del treball, del capital mobiliari o immobiliari o de les activitats econòmiques.
- Els guanys i les pèrdues patrimonials.
- Les **imputacions de rendes**¹², procedents de béns immobles urbans, de les societats subjectes al règim d'atribució de rendes, de les societats sub-

⁽¹²⁾Article 6.2 de la LIRPF.

jectes al règim de transparència fiscal internacional, i de la cessió de drets d'imatge.

És important destacar que, en prescindir d'una noció general o global de renda per a distingir els diversos components o classes de rendes (en les quals la quantitat i la forma d'integració en la base imposable es determina d'acord amb regles diferenciades en funció de l'origen o font de la renda), la LIRPF confirma el caràcter marcadament analític del gravamen.

D'altra banda, s'ha d'assenyalar que, als efectes de la determinació de la base imposable i del càlcul de l'impost, la renda es classifica en general i de l'estalvi (art. 6.3 LIRPF).

El gravamen que subjecta les classes de renda¹³ esmentades s'aplica amb independència del lloc on s'hagin produït i de quina sigui la residència del pagador, perquè l'IRPF s'aplica exclusivament a les persones físiques residents en territori espanyol, les quals hi estan subjectes per la seva renda arreu. En delimitar-se d'aquesta manera l'**aspecte espacial** de l'element objectiu del fet imposable, l'obligació per l'IRPF que afecta els residents a Espanya té un caràcter il·limitat, és a dir, comprèn la totalitat de les seves rendes llevat que alguna n'hagi de quedar al marge en virtut del que es disposa als convenis per a eliminar la doble imposició.

⁽¹³⁾Article 2 de la LIRPF.

Finalment, des de la **perspectiva temporal**¹⁴ convé precisar que l'IRPF grava la renda obtinguda pel contribuent en el període impositiu, que és l'any natural, i l'impost es merita el 31 de desembre tret del supòsit de defunció del contribuent produït en un dia que no sigui el de la meritació. I atès que som davant un impost progressiu, en el qual la inclusió d'un determinat concepte de renda en la base imposable d'un o altre període pot comportar variacions de la quota tributària, ha calgut establir unes regles que permetin la **imputació temporal** dels ingressos i les despeses que determinen la renda; la LIRPF ha establert el moment en què s'entén obtinguda la renda i, per consegüent, realitzat el fet imposable de l'IRPF si hi concorren la resta d'elements que l'integren.

⁽¹⁴⁾Articles 12 i 13 de la LIRPF.

Regles d'imputació temporal

La importància de les regles d'imputació temporal és especialment evident quan es produeixen, per exemple, reduccions dels tipus de gravamen, de manera que el fet de computar una renda en un o altre exercici pot significar una reducció de la quota; per això, el legislador presta una atenció creixent a aquesta mena de normes d'imputació temporal.

La LIRPF, en l'article 14, ha optat per establir criteris d'imputació diferenciats segons la naturalesa dels diversos components de renda:

- Així, respecte als **rendiments del treball i del capital** s'atén al moment en què siguin exigibles pels seus perceptors.
- En el cas dels **rendiments d'activitats econòmiques** remet a la normativa de l'IS, que consagra com a criteri general el de la data de meritació, d'acord amb l'article 19.1 del TRLIS.

- I, per fi, imputa els **guanys i les pèrdues patrimonials** al període en què tingui lloc l'alteració patrimonial que els genera.

criteris especials d'imputació temporal

La LIRPF¹⁵ estableix criteris especials d'imputació temporal respecte a les rendes objecte de litigi en algun procediment judicial, en què s'han d'imputar al període impositiu en què la resolució judicial sigui ferma; respecte als rendiments del treball que es percebin en períodes diferents a aquell en què eren exigibles, per circumstàncies justificades no imputables al contribuent, els quals hauran de ser objecte d'autoliquidació complementària; respecte a la prestació per atur que es percebi en la modalitat de pagament únic, o a les operacions a termini o amb preu ajornat, en què es podrà optar per imputar les rendes a mesura que siguin exigibles els cobraments corresponents; i respecte a les operacions en divises, rendes estimades i ajudes públiques percebudes com a compensació pels defectes estructurals de construcció de l'habitatge habitual, d'acord amb els criteris establerts, respectivament, en els lletres e), f) i g) de l'art. 14.2 LIRPF. A més, en el cas de les ajudes incloses en l'àmbit dels plans estatals per a l'accés per primera vegada a l'habitatge en propietat, percebudes pels contribuents mitjançant pagament únic en concepte d'ajuda estatal directa a l'entrada (AEDE), es podran imputar per quartes parts en el període impositiu en el qual s'obtinguin i en els tres següents.

Aquests criteris es complementen establint l'obligació d'incloure en la base imposable de l'IRPF totes les rendes pendents d'integració en els casos en què el contribuent en perdi la condició per canvi de residència o per defunció.

2) D'altra banda, l'**element subjectiu** del fet imposable el constitueix la persona física, considerada individualment. Així, sols l'obtenció de renda per part de persones físiques dóna lloc a la realització del fet imposable de l'IRPF i, per això, els subjectes passius contribuents són sempre les persones físiques.

Per això ha calgut establir un règim específic per a les rendes corresponents a les entitats mancades de personalitat jurídica, que no són subjectes passius de l'IRPF ni de l'IS. El legislador ha fet extensiu aquest règim a les societats civils, tinguin personalitat jurídica o no, i determina l'atribució d'aquestes rendes als hereus, comuners, socis o partícips d'aquelles entitats, segons les normes o els pactes aplicables en cada cas i, si aquests no hi constessin de manera fefaent, a parts iguals (art. 86 a 90 de la LIRPF, que regulen el règim d'atribució de rendes).

Les rendes atribuïdes així tindran la naturalesa derivada de la font o l'activitat de què provinguin, i s'incorporaran com a rendiments, guanys patrimonials o rendes imputades dins la base imposable dels membres de l'entitat de què es tracti; i també s'atribuiran en la mateixa proporció les deduccions a què l'entitat tingui dret, o les retencions que hagi suportat, etc.

És sempre, i exclusivament, la persona física qui realitza el fet imposable de l'IRPF. I la persona física considerada individualment, ja que a partir de la jurisprudència constitucional relativa a la tributació conjunta dels membres d'unitats familiars¹⁶ la **tributació separada** de les persones físiques és la regla general, tot i que es manté oberta la possibilitat que els membres de les unitats familiars establertes legalment optin per tributar conjuntament.

⁽¹⁵⁾ Article 14.2 LIRPF.

Patrimonis separats

Les rendes corresponents a les entitats mancades de personalitat jurídica com ara les herències jacentes, les comunitats de béns i la resta d'entitats a què es refereix l'article 35.4 de l'LGT, constitueixen una unitat econòmica o un patrimoni separat, susceptibles d'imposició.

⁽¹⁶⁾ Articles 82 a 84 de la LIRPF.

Normes d'individualització

En tot cas, pel fet que la regla és la tributació separada, resulta obligat preveure normes d'individualització que permetin atribuir a cada un dels membres de la unitat familiar els diversos components de renda¹⁷. Aquestes normes han estat particularment polèmiques ja des de la seva primera formulació a la Llei 20/1989¹⁸ (les quals, no obstant això, van superar el judici de constitucionalitat).

⁽¹⁷⁾Article 11 de la LIRPF.

⁽¹⁸⁾STC 214/1994, de 14 de juliol.

3) Per a completar la delimitació del fet imposable cal esmentar els **supòsits de no-subjecció** previstos legalment amb la finalitat, d'evitar imposicions dobles les quals originen que les rendes obtingudes com a conseqüència de la successió *mortis causa* (herència, llegat o qualsevol altre títol successori) o la donació, pel fet d'estar subjectes a l'ISD no ho estiguin a l'IRPF¹⁹. Aquesta norma es completa, en certa mesura, en considerar rendiment del capital mobiliari les rendes vitalícies o temporals que tinguin per causa la imposició de capitals, quan no s'hagin adquirit per herència, llegat o qualsevol altre títol successori²⁰.

⁽¹⁹⁾Apartat 4t de l'article 6 de la LIRPF.

⁽²⁰⁾Apartat 3r de l'article 25 de la LIRPF.

Sense entrar en una anàlisi detallada indicarem que a aquestes regles de no-subjecció se n'hi sumen d'altres –consagrades sota diferents formes en la LIRPF–, com ara les que estableixen que no hi haurà alteració patrimonial ni, per tant, guany o pèrdua patrimonial en els supòsits d'especificació de drets²¹ (divisió de cosa comuna, dissolució de la societat de guanys, dissolució de les comunitats de béns, aportacions als patrimonis protegits constituïts a favor de les persones amb discapacitat, etc.).

⁽²¹⁾Articles 33.2 i 33.3 de la LIRPF.

1.4. Rendes exemptes de l'IRPF

Esdevingut el fet imposable, neix a càrrec del contribuent l'obligació tributària, que no obstant això pot quedar exclosa totalment o parcialment en virtut d'una norma d'exempció establerta legalment.

La LIRPF recull tota una sèrie de rendes exemptes que, per raons ben diverses, no s'integren dins la base imposable del tribut ni, per consegüent, són objecte de gravamen. Ara bé, la regulació d'aquestes rendes exemptes²² no es fa de manera unitària, ja que tot i que la majoria apareixen agrupades en un únic precepte, es tracta de supòsits heterogenis, de molt diversa justificació, als quals se n'han de sumar d'altres que apareixen dispersos en la normativa reguladora del tribut.

⁽²²⁾Article 7 de la LIRPF.

Així, entre les rendes exemptes trobem les següents:

1) Un primer grup de rendes exemptes que, en principi, es podrien reconduir a la categoria dels **rendiments del treball** i que, en molts casos, es poden justificar pel fet que tenen un contingut clarament indemnitzador de danys personals que legitima excloure'ls del gravamen; n'hi ha d'altres que obeeixen a raons de política educativa, purament tècnica, etc.

Supòsits de rendes exemptes reconduïbles a la categoria de rendiments de treball

Entre les rendes exemptes reconduïbles a la categoria de rendiments de treball²³, val la pena comentar les següents:

a) Les **indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador**, que queden exemptes en la quantitat que estableix com a obligatòria l'Estatut dels treballadors, la seva normativa de desplegament o, si s'escau, la normativa reguladora de l'execució de sentències; però sense que es pugui considerar com a tal l'establerta en virtut de conveni, pacte o contracte.

Si és el cas, l'excés percebut per sobre d'aquests mínims és plenament subjecte a l'impost, com també s'integren dins la base imposable les indemnitzacions percebudes quan l'Estatut dels treballadors no prevegi per al cas concret cap indemnització: les que són resultat de cessaments voluntaris o fruit de l'acord entre empresaris i treballadors, que han de tenir la consideració de rendiments del treball; se n'exceptuen els casos de baixa del treballador que, tot i tenir caràcter voluntari, s'emmarquin en un expedient de regulació d'ocupació tramitat d'acord amb el que disposa la legislació laboral.

b) Les **prestacions reconegudes per la Seguretat Social com a conseqüència d'incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa**, a les quals s'han assimilat, després de l'STC 134/1996, les pensions per inutilitat o incapacitat permanent del règim de classes passives dels funcionaris públics i les prestacions reconegudes als professionals no integrats a la Seguretat Social per mutualitats de previsió social. També en aquest cas l'exempció té el límit de l'import de la prestació màxima que reconegui el sistema públic de Seguretat Social pel concepte que hi correspongui, i l'excés tributa com a rendiment del treball.

c) Les **beques públiques²⁴ percebudes per a cursar estudis** en tots els nivells i graus del sistema educatiu, tant a Espanya com a l'estranger, i les beques concedides amb finalitat de recerca, la qual cosa implica la tributació de les beques privades²⁵ –llevat de les atorgades per fundacions sense ànim de lucre–; les **prestacions per atur percebudes en la modalitat de pagament únic** i alguns altres supòsits, com ara les **gratificacions extraordinàries rebudes per la participació en missions internacionals de pau o humanitàries, o indemnitzacions per compensar la privació de llibertat**.

d) Els **rendiments percebuts per treballs efectuats a l'estranger²⁶**, per la quantitat i amb les condicions establertes a la mateixa llei, sempre que hagin tributat efectivament a l'estranger per raó d'un impost de naturalesa similar o idèntica a l'IRPF i també els rendiments rebuts pels membres de missions internacionals de pau o humanitàries, i que implica l'adopció d'una tècnica especial d'exempció limitada per a corregir la doble imposició internacional.

e) També obeeix a raons tècniques l'exempció de les **anualitats per aliments** que reben els fills dels progenitors en virtut d'una decisió judicial, ja que aquests no les poden deduir, de manera que el gravamen com a rendiment de treball dels fills implicaria una doble imposició claríssima.

2) Un segon grup de rendes exemptes tindrien, en principi, el caràcter de **rendiments de les activitats econòmiques²⁷**, com és el cas dels premis literaris, artístics i científics rellevants i dels ajuts econòmics als esportistes d'alt nivell ajustats a programes especials de preparació. Totes dues s'apliquen en els termes establerts reglamentàriament²⁸ i tenen una justificació de caràcter extrafiscal, perquè semblen orientades a promoure les activitats que desenvolupen aquells que reben aquest tipus de premis o ajuts.

3) Un tercer grup de rendes exemptes que, en principi, es considerarien rendiments del capital mobiliari²⁹.

L'exempció de les prestacions per invalidesa

L'exempció de les prestacions per invalidesa no comprenia inicialment les pensions que, en supòsits similars, reben els funcionaris públics. Això va ser considerat inconstitucional per infracció del principi d'igualtat tributària per l'STC 134/1996, de 22 de juliol, i va donar lloc a la modificació legal corresponent.

(23) Lletres e, f, g, j, k, n, o, p, u i w de l'article 7 de la LIRPF.

(24) Article 2 RIRPF.

(25) STC 214/1994, de 14 de juliol.

(26) Article 6 de l'RIRPF.

(27) Lletres l i m de l'article 7 de la LIRPF.

(28) Articles 3 i 4 de l'RIRPF.

En concret, els dividendes i participacions en beneficis estan exempts fins al límit de 1.500 euros anuals, amb alguna excepció. Si bé fins a la Llei 35/2006 es consideraven rendiments del capital mobiliari subjectes en la seva totalitat a l'impost, sobre els que s'aplicaven uns percentatges per a obtenir el rendiment íntegre incrementat per a aplicar posteriorment una deducció de la quota líquida per doble imposició de dividendes. Així mateix, també estan exemptes les rendes que s'originen en el moment de la constitució de rendes vitalícies assegurades resultants de plans individuals d'estalvi sistemàtic.

(29) Lletres v i y de l'article 7 LIRPF.

4) Per acabar, un quart grup de rendes exemptes, de caràcter molt heterogeni, es podria reconduir a la categoria de **guanys patrimonials**³⁰. L'exempció es justifica de manera igualment variada:

(30) Lletres a, b, c, d, h, ñ, q, r, x i z de l'article 7 de la LIRPF.

a) En alguns casos radica en el seu caràcter d'indemnització per danys personals (com s'esdevé amb les prestacions extraordinàries per actes de terrorisme o les indemnitzacions per danys físics o psíquics, incloent-hi els que es produeixen com a conseqüència dels serveis públics, i també amb les prestacions rebudes per enterrament o sepeli, amb el límit de l'import total de les despeses que s'hagin produït).

b) En altres casos es basa en arguments relacionats amb la capacitat econòmica (que legitimen l'exempció de les prestacions familiars per fills minusvàlids i prestacions públiques per naixement, part múltiple, adopció, fills a càrrec i pensions d'orfandat o per l'acolliment de menors, persones grans o amb minusvalideses, així com relacionats amb la dependència).

c) I, encara en altres casos, es fonamenta en opinions discutibles de política fiscal o social, ja que només des de concepcions singulars es pot entendre l'exempció dels premis de les loteries i apostes de l'Estat o de les comunitats autònomes i dels sorteigs de l'ONCE i la Creu Roja, que operen sense cap límit quantitatiu.



Com ja hem advertit, a les rendes exemptes agrupades a l'article 7 de la LIRPF cal sumar un conjunt de supòsits de naturalesa poc clara però que, almenys en principi, han de ser considerats exempcions. En aquest sentit –prescindint que el reconeixement del denominat *mínim personal i familiar*, segons l'article 56 de la LIRPF, encara que s'articuli com una minoració de la base imposable, implica reconèixer un veritable mínim exempt– cal esmentar els supòsits en què es considera que no hi ha guany o pèrdua patrimonial, o els guanys patrimonials exemptos³¹, entre els quals hi ha els obtinguts per la transmissió de la residència habitual i dels elements afectes a les activitats econòmiques que siguin objecte de reinversió.

(31) Apartat 3r i 4t de l'article 33 de la LIRPF.

1.5. Subjectes passius contribuents

Són **contribuents** per l'IRPF³² les persones físiques residents en territori espanyol, però també algunes persones amb nacionalitat espanyola que, tenint la residència habitual a l'estranger, són membres de missions diplomàtiques o d'oficines consulars espanyoles, titulars d'un càrrec o ocupació pública de l'Estat com a membres de delegacions i representacions permanents davant organismes internacionals o funcionaris en actiu que exerceixen a l'estranger altres càrrecs o treballs oficials. De manera recíproca, no són contribuents les persones amb nacionalitat estrangera que tinguin la residència habitual a Espanya per algun dels motius a què s'acaba d'al·ludir.

⁽³²⁾ Article 8 de la LIRPF.

Lectures recomanades

Pel que fa al concepte de *contribuent*, vegeu l'article 10 de la LIRPF i l'article 4 del mateix cos legal.

Així, doncs, es fa imprescindible referir-se a la noció de **residència habitual**³³, que la LIRPF vincula inicialment a una dada de fet, com és la de romandre durant més de 183 dies, durant l'any natural, en el territori espanyol, tot i que considerant el model de conveni de doble imposició de l'OCDE la residència habitual es vincula també a l'existència en aquell territori del nucli principal o la base de les activitats o dels interessos econòmics de la persona física, conceptes jurídics indeterminats l'aplicació dels quals planteja bastants dubtes.

⁽³³⁾ Article 9 de la LIRPF.

Com és obvi, l'acreditació d'aquestes circumstàncies planteja problemes de prova que no són gens fàcils de resoldre, raó per la qual la LIRPF estableix unes **obligacions especials** de prova o presumpcions:

a) D'una banda, l'Administració pot exigir a aquells que afirmen que tenen residència en països o territoris considerats com a paradisos fiscals que provin que s'hi han estat durant 183 dies; i, a més, per a no incentivar aquesta mena de canvis de residència, si es tracta de nacionals espanyols s'estableix que no perdran la seva condició de contribuents, encara que no resideixin a Espanya, durant l'any en què facin el canvi i en els quatre períodes impositius següents.

b) D'altra banda, la consagració de l'Administració de presumir la residència a Espanya, llevat de prova en contra, d'aquelles persones el cònjuge no separat legalment i els fills menors de les quals en depenguin tinguin la residència habitual en territori espanyol.

En tot cas, els contribuents per l'IRPF són les persones físiques considerades individualment, fins i tot en el cas que optin per acollir-se al règim de tributació conjunta previst³⁴ per a aquells que formin part d'una unitat familiar establerta legalment. I això perquè la tributació conjunta incideix en la quantificació de la prestació tributària, però no altera en absolut la subjectivitat

⁽³⁴⁾ Articles 82 a 84 de la LIRPF.

passiva, encara que determini una subjecció conjunta i solidària a l'impost, de manera que tots els membres de la unitat familiar que obtinguin rendes tenen la consideració de contribuents.

La **regla de la tributació individual** sobre la qual s'assenta l'IRPF obliga a establir normes d'individualització que permetin imputar els diferents components de la renda en un o diversos subjectes en aquells casos en què, d'acord amb l'ordenament jurídic privat, puguin ser de titularitat compartida. Així s'esdevé, amb caràcter general, a conseqüència dels règims econòmics matrimonials de caràcter comunitari o associatiu, dels quals és una mostra, en l'àmbit civil comú, el de la societat legal de guanys, perquè en aquests supòsits, encara que les rendes siguin comunes des del punt de vista civil, o pertanyin a la societat conjugal, és imprescindible fixar criteris per a distribuir-les entre els cònjuges de manera que puguin tributar de forma individual.

Aquestes normes o criteris d'individualització de rendes³⁵ s'estableixen en funció de l'origen o la font de les rendes, sigui quin sigui, si s'escau, el règim econòmic del matrimoni:

⁽³⁵⁾Article 11 de la LIRPF.

1) Els **rendiments del treball** s'han d'atribuir exclusivament a qui hagi generat el dret a la percepció, llevat del cas de les prestacions a què es refereix la lletra *a* de l'apartat 2n de l'article 17 LIRPF, que s'atribueixen a les persones a favor de les quals s'hagin reconegut els rendiments.

2) Els **rendiments del capital** s'han d'atribuir als contribuents que, segons els criteris establerts a l'efecte de l'IP, siguin titulars dels elements patrimonials³⁶ o drets de què provenguin aquests rendiments.

⁽³⁶⁾Article 7 de la LIP.

3) Els **rendiments de les activitats econòmiques** es consideren obtinguts per aquells que facin de manera habitual, personal i directa l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i els recursos humans afectes a les activitats, i es presumirà, llevat de prova en contra, que concorren aquests requisits en aquells que hi constin com a titulars.

4) Per fi, els **guanys** i les **pèrdues patrimonials** es consideren tinguts pels contribuents que, segons els criteris establerts a l'efecte de l'IP, siguin titulars dels béns, els drets i la resta d'elements patrimonials de què provenguin, amb l'excepció, naturalment, dels guanys no justificats, que s'atribueixen en funció de la titularitat dels béns i drets en què es manifestin, i de les adquisicions de béns i drets que no es derivin d'una transmissió prèvia, com els guanys del joc, que s'atribueixen a la persona a qui correspongui el dret a obtenir-los o que els hagi guanyat directament.

1.6. Determinació de la renda gravable

Atès que l'IRPF té com a objecte la renda del contribuent, és lògic que es recorri a aquesta noció a l'hora d'articular la definició legal de la seva base imposable, d'acord amb l'article 15.1 de la LIRPF.

En conseqüència, la base imposable és constituïda per l'import de la renda obtinguda en el període impositiu, que es determinarà d'acord amb els mètodes previstos a l'art. 16 de la LIRPF, que fixa una sèrie de regles generals amb aquesta finalitat.

D'acord amb les regles de determinació de la base imposable³⁷, cal procedir segons les **fases** següents:

⁽³⁷⁾Article 15.2 de la LIRPF.

a) En primer lloc, s'ha de qualificar cada renda segons l'origen o font, separant, d'una banda, els rendiments nets (rendiments de treball, de capital, d'activitats econòmiques, d'imputacions de renda i de cessió de drets d'imatge), que s'obtenen de la diferència entre els ingressos computables i les despeses deduïbles, i, de l'altra, els guanys i pèrdues patrimonials, que són el resultat de comparar els valors de transmissió i d'adquisició dels elements que els generen.

b) A continuació, cal aplicar les reduccions sobre el rendiment íntegre o net que, si escau, correspongui per a cadascuna de les fonts de renda que acabem d'esmentar.

c) En tercer lloc, s'ha de fer la integració i la compensació de les diferents rendes segons el seu origen i classificació com a renda general o d'estalvi.

d) El resultat d'aquestes operacions donarà lloc a la base imposable general (totes les rendes, incloses les imputacions de renda, menys els guanys i pèrdues patrimonials derivats de la transmissió d'elements patrimonials i la majoria dels rendiments de capital mobiliari) i a la base imposable de l'estalvi (guanys i pèrdues patrimonials generades per la transmissió d'elements patrimonials i la major part dels rendiments del capital mobiliari).

e) A les bases imposables generals i de l'estalvi s'aplicaran les corresponents reduccions per atenció a situacions de dependència i envelliment i pensions compensatòries, la qual cosa donarà lloc a les bases liquidables generals i de l'estalvi.

La delimitació general de la base imposable de l'IRPF no és gaire significativa, de manera que per a conèixer-la en profunditat s'ha de fer referència, separadament, a cada un dels diferents elements que componen la renda.

Exemple

Reducció per rendiment del treball generat en més de dos anys, que gaudeix d'una reducció d'un 40%.

1.6.1. Règims de determinació de la base imposable

La base imposable de l'IRPF, d'acord amb el que disposa l'art. 16.1 LIRPF, es determina essencialment en règim d'estimació directa, tret que concorrin els pressupostos que legitimen l'Administració per recórrer a l'estimació indirecta que recull amb caràcter general la Llei general tributària³⁸.

⁽³⁸⁾Article 53 LGT.

D'aquesta manera, l'estimació directa és l'únic règim aplicable a tots els elements que integren la renda del contribuïent, ja que l'estimació directa simplificada i l'estimació objectiva tenen un àmbit d'aplicació que es redueix als rendiments d'activitats econòmiques (art. 16.2 LIRPF).

1.6.2. Rendiments del treball

El primer dels elements que componen la renda són els rendiments del treball, que com a regla general s'integren en la base imposable de l'IRPF³⁹ (llevat que sigui procedent aplicar-hi alguna reducció) pel seu import net, que s'obté de la diferència entre els ingressos computables i les despeses deduïbles.

⁽³⁹⁾Número 1 de l'apartat 2n de l'article 15 de la LIRPF.

Així, doncs, tenen la consideració de **rendiments íntegres del treball**⁴⁰ totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin directament o indirectament del treball personal o de la relació laboral o estatutària i que no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques.

⁽⁴⁰⁾Article 17 de la LIRPF.

Els rendiments del treball, doncs, presenten les **característiques** següents:

1) Deriven directament o indirectament del treball personal, de manera que no cal que constitueixin la contraprestació d'un treball concret, sinó que n'hi ha prou que siguin conseqüència d'una relació laboral o estatutària. Per això, són rendiments del treball tant les contraprestacions que el remuneren directament com les utilitats associades a la condició de treballador o empleat i que s'obtenen pel sol fet de ser-ho, amb independència del treball concret que es presti, com ara les ajudes familiars o als estudis, els préstecs a tipus d'interès inferiors als del mercat, etc.

2) Amb la finalitat de qualificar els rendiments del treball, és indiferent quina sigui la denominació o naturalesa que tinguin, de manera que es consideren rendiments del treball els sous, els salaris, les primes, els pagaments extraordinaris, etc., és a dir, les contraprestacions immediates del treball i també les de caràcter diferit:

a) Deriven directament del treball personal:

- Les prestacions immediates (sous, premis, dietes, etc.).
- Les prestacions diferides (pensions, havers passius, prestacions per atur).

b) Deriven indirectament del treball personal una sèrie de rendiments que s'obtenen encara que no hi hagi una relació laboral pròpiament dita (per exemple, pensions de viduïtat i orfandat, anualitats per aliments, etc.).

3) Poden ser de caràcter dinerari o percebre's en espècie, segons l'apartat 1r de l'article 42 de la LIRPF, com ocorre en els casos d'utilització, consum o obtenció, per a fins particulars, de béns, drets o serveis de manera gratuïta o per un preu inferior al del mercat.

La LIRPF, d'acord amb els articles 42 i 43, tracta les retribucions en espècie de manera unitària, amb independència que puguin qualificar-se com a rendiments del treball, del capital o de les activitats econòmiques, per la qual cosa seran objecte d'estudi més endavant.

4) Els rendiments del treball deriven del treball prestat en règim de dependència, laboral o administrativa. Aquesta característica és essencial i permet diferenciar-los dels rendiments de les activitats econòmiques, en què el subjecte que les exerceix actua amb autonomia organitzativa i assumeix el resultat o el risc que en deriva.

L'exercici d'una mateixa activitat, en especial les anomenades *professions lliures*, com ara l'exercici de l'advocacia, pot generar tant rendiments del treball, si es fa per compte aliè, com rendiments professionals (de les activitats econòmiques en els termes de la LIRPF) si es fa en el marc d'una organització autònoma i per compte propi.

Establerta així la noció dels *rendiments del treball*, cal assenyalar com a supòsits més característics, que la LIRPF enuncia a títol purament exemplificatiu, els sous i salaris; les prestacions per desocupació, siguin o no contributives; les remuneracions en concepte de despeses de representació; les dietes i assignacions per despeses de viatge, i, per fi, les contribucions o aportacions satisfetes pels promotors de plans de pensions, com també les quantitats satisfetes per empresaris per a fer front als compromisos per pensions.



Retribucions en espècie

Els rendiments de treball poden percebre's en espècie, per exemple, en els supòsits d'utilització d'un habitatge cedit per l'empresa, de lliurament d'un vehicle, d'abonament de primes d'assegurances per part d'aquella, etc.



Supòsits de rendiments de treball i en especial els plans de pensions

Entre els rendiments de treball cal fer referència a les dietes i assignacions per despeses de viatge, que es consideren rendiments del treball, llevat que es tracti d'assignacions per a despeses de locomoció i les normals de manutenció i estada en establiments hotelers, amb els límits i en les hipòtesis establerts reglamentàriament. Això implica que aquestes assignacions, mentre compleixin els requisits de l'RIRPF⁴¹, s'exceptuen de gravamen o, el que és el mateix, no es computen com a rendiments del treball a l'hora de calcular la base imposable.

Pel que fa a les contribucions o aportacions satisfetes pels promotors de plans de pensions i a les quantitats satisfetes pels empresaris per a fer front als compromisos per pensions, quan s'imputen a les persones a qui es vinculen les prestacions constitueixen per a aquestes rendiment del treball en espècie i s'han d'integrar dins la seva base imposable de l'IRPF⁴², sens perjudici que, amb posterioritat, donin dret a practicar una reducció de la base imposable, amb la qual cosa aquest concepte no dona lloc a cap increment de quota.

I si es té en compte que les prestacions rebudes dels plans de pensions pels beneficiaris en produir-se les contingències corresponents, són en tot cas rendiments del treball⁴³, es comprova com el tractament fiscal dels plans de pensions s'assenta sobre un diferiment de la tributació que, a més del seu efecte financer, normalment implica un estalvi d'impostos, perquè els tipus aplicables després de la jubilació solen ser inferiors als del període de vida activa.

També es consideren rendiments del treball⁴⁴, les aportacions al patrimoni protegit de les persones discapacitades fins a l'import de 10.000 euros per aportant i de 24.250 euros pel total de les aportacions.

Per a completar la definició dels rendiments de treball⁴⁵, la LIRPF ha considerat convenient esmentar tota una altra sèrie de supòsits concrets que en tot cas, tenen la consideració de rendiments del treball.

Es tracta d'una enumeració tancada que, d'una banda, identifica tot un seguit de rendiments de caràcter diferit que, pel fet que normalment s'han generat en un període de temps superior a dos anys, no s'integren dins la base imposable pel seu import íntegre; mentre que, d'altra banda, qualifica com a rendiments del treball determinats supòsits dubtosos o que no es podrien incloure en aquesta categoria si no fos en virtut d'una disposició legal expressa.

Supòsits de rendiments de treball diferit i rendiments de treball de naturalesa dubtosa

Constitueixen exemples de rendiments del treball diferit les pensions i els havers passius, i també les prestacions per incapacitat, jubilació, accident, viduitat, assegurances de dependència, etc., tant si les satisfà el sistema públic de la Seguretat Social com les mutualitats generals obligatòries, i les prestacions rebudes de plans de pensions, de contractes d'assegurances concertats amb mutualitats o d'assegurança col·lectiva que prevegi compromisos per pensions, i també les prestacions rebudes pels beneficiaris dels plans de previsió assegurats.

Es tracta de rendes diferides, de supòsits que la LIRPF identifica per a assenyalar les condicions per a integrar-les en la base imposable i, en particular, per a facilitar la posterior regulació de les reduccions a què es refereix l'article 18 de la LIRPF.

D'altra banda, la LIRPF qualifica expressament com a rendiments del treball altres conceptes de naturalesa dubtosa que difícilment encaixarien en altres categories si no fos en la dels guanys patrimonials (pensions compensatòries rebudes del cònjuge o pensions per aliments); i, finalment, hi inclou conceptes que més aviat s'acosten a la naturalesa dels rendiments professionals, com els derivats de cursos, conferències, seminaris, elaboració d'obres literàries, artístiques o científiques si se cedeixen els drets d'explotació, retribucions de relacions laborals de caràcter especial, parts de fundador, etc., però que per raons diverses es volen assimilar als rendiments del treball. I el legislador n'és conscient, fins al punt d'admetre'n una qualificació alternativa per a alguns, com a rendiments bé de

(41) Article 8 RIRPF.

(42) Article 51 LIRPF.

(43) Número 3 lletra a de l'apartat 2n de l'article 17 de la LIRPF.

(44) Article 17.2 k de la LIRPF.

(45) Apartat 2n de l'article 17 de la LIRPF.



(46) Apartat 3r de l'article 17 de la LIRPF.

les activitats econòmiques o bé del treball⁴⁶, segons si hi ha o no una organització per compte propi dels mitjans materials i humans.

El rendiment íntegre del treball definit així es computa en la base imposable de l'IRPF en la seva totalitat, llevat que li sigui aplicable alguna de les reduccions establertes per als rendiments amb un període de generació superior a dos anys o obtinguts de manera notòriament irregular en el temps (a excepció dels rendiments de l'art. 17.2.a LIRPF).

La regla general és, doncs, que els rendiments íntegres es computin per la totalitat:

a) En el cas dels **rendiments dineraris** suposa, senzillament, prendre en consideració l'import íntegre meritat per tots els conceptes, és a dir, l'import abans de practicar les retencions reglamentàries i no pas l'import líquid satisfet després d'haver-ne descomptat les retencions.

b) En el cas de **retribucions en espècie**⁴⁷, un cop determinat el seu valor, abans d'integrar-les dins la base imposable cal afegir-hi l'import de l'ingrés a compte que correspongui efectuar-hi, llevat que aquest import l'hagués transferit l'empresari al treballador que les percebi.

c) En el cas dels **rendiments irregulars**, és a dir, dels generats en períodes superiors als dos anys o percebuts de manera notòriament irregular en el temps, resulta imprescindible fer algun tipus d'ajustament per a pal·liar l'efecte que, tractant-se d'un tribut progressiu, produiria l'acumulació en la base imposable d'un sol exercici.

Amb la finalitat de determinar els rendiments irregulars, s'ha optat per una tècnica certament senzilla: reduir l'import del rendiment íntegre, abans de computar-lo dins la base imposable, en un determinat percentatge, diferent per a les diverses classes de rendiments del treball irregular⁴⁸, però que no permet diferenciar adequadament si el període de generació ha estat més o menys llarg.

Així, la durada major o menor del període de generació, si se superen els dos anys, és irrellevant. Aquest fet no es pot valorar positivament perquè comporta el risc de trencar la igualtat tributària, en aplicar la mateixa reducció a rendes generades en períodes de durada molt diferent.

Les reduccions aplicables

Amb caràcter general s'aplica una **reducció del 40%**⁴⁹ per als rendiments que tinguin un període de generació superior a dos anys i que no s'obtinguin d'una manera periòdica o recurrent, i per als rendiments que es qualifiquin reglamentàriament com a obtinguts d'una manera notòriament irregular en el temps (a excepció dels rendiments previstos a l'art. 17.2 a) de la LIRPF). En cas que els rendiments derivin de l'exercici d'opcions de compra sobre accions o participacions per part dels treballadors, el rendiment sobre el qual s'aplica la reducció del 40%⁵⁰ no pot superar l'import que resulti de multiplicar el salari mitjà del conjunt de declarants a l'IRPF pel nombre d'anys de generació del rendi-

⁽⁴⁷⁾ Article 47 del TRLIRPF.

Exemple

Exemples de rendiments irregulars del treball són les indemnitzacions per acomiadament, l'import de les quals s'estableix d'acord amb el nombre d'anys treballats, en la part que pugui quedar subjecta.

⁽⁴⁸⁾ Apartat 2n de l'article 18 de la LIRPF.

⁽⁴⁹⁾ Article 11 de l'IRPF.

⁽⁵⁰⁾ Art. 10.4 de l'IRPF.

⁽⁵¹⁾ Article 11.2 de l'IRPF.

ment (quan es tracti de rendiments obtinguts d'una manera notòriament irregular en el temps, el nombre d'anys serà de cinc).

A pesar que s'exclouen de la reducció els rendiments que s'obtinguin de manera recurrent, és possible considerar irregular un rendiment que sigui abonat de forma fraccionada, encara que l'IRPF en termes poc raonables sols permet practicar la reducció quan el quocient resultant de dividir el nombre d'anys de generació entre el nombre de períodes de fraccionament⁵¹ sigui superior a dos.

També és aplicable la **reducció del 40%** per a les pensions, els havers passius i la resta de prestacions per jubilació, incapacitat, accident, viduïtat, etc.; i per a les prestacions percebudes pels beneficiaris dels plans de pensions o d'assegurances col·lectives alternatives a plans de pensions i restants rendiments de la lletra a de l'apartat 2n de l'article 17 de la LIRPF, si han transcorregut més de dos anys des de la primera aportació i les prestacions es reben en forma de capital (la percepció en forma de renda elimina la possibilitat de practicar la reducció) (art. 18.3 LIRPF).

Del rendiment íntegre del treball computat dins la base imposable de l'IRPF, per a obtenir el rendiment net s'han de deduir exclusivament les despeses que recull l'article 19 de la LIRPF. Aquestes despeses són les següents:

- a) Cotitzacions a la Seguretat Social o a mutualitats generals obligatòries de funcionaris.
- b) Detraccions per drets passius.
- c) Cotitzacions a col·legis d'orfes o entitats similars.
- d) Quotes satisfetes a sindicats i col·legis professionals, quan la col·legiació tingui caràcter obligatori, en la part que correspongui a les finalitats essencials d'aquestes institucions i amb el límit establert a l'article 10 del RIRPF (500 euros).
- e) Despeses de defensa jurídica en la relació del contribuent amb la persona de qui rep els rendiments, amb el límit de 300 euros anuals.

Així, doncs, els rendiments del treball es computen en la base imposable de l'IRPF com a *rendiments seminets*, perquè no s'hi consideren totes les despeses necessàries en què ha d'incórrer el contribuent per a obtenir-los, sinó sols aquelles que estan taxades legalment. Això es compensava en la legislació anterior amb una reducció a preu fix, calculada en un percentatge del rendiment íntegre, per a compensar les altres despeses que hi pogués haver, però aquesta deducció ha estat derogada per la LIRPF de 1998.

Un cop determinat el rendiment net del treball, s'ha de procedir a aplicar-hi la **reducció per obtenció de rendiments del treball**, regulada a l'art. 20 LIRPF. La quantia d'aquesta reducció oscil·la entre 2.652 i 4.080 euros, depenent de la quantitat de rendiments nets del treball obtinguts.

Aquesta reducció s'incrementa en un 100% en dos supòsits: els treballadors actius majors de 65 anys que continuïn o prolonguin la seva activitat laboral i els contribuents desocupats inscrits en l'oficina d'ocupació que acceptin un lloc de treball que exigeixi el trasllat de la seva residència habitual a un nou municipi.

Adicionalment els contribuents amb discapacitat que obtinguin rendiments del treball com a treballadors actius poden minorar el rendiment net del treball en 3.264 euros anuals i en 7.242 euros quan aquests contribuents acreditin necessitar ajut de terceres persones o mobilitat reduïda, o en un grau de discapacitat igual o superior al 65%.

La suma de totes aquestes reduccions té a com a límit màxim l'import dels rendiments nets del treball.

1.6.3. Rendiments del capital

El segon tipus de rendiments que componen la renda són els que procedeixen del capital, la delimitació dels quals ha estat particularment problemàtica des de l'establiment de l'IRPF l'any 1978. Això explica que es parteixi d'una definició genèrica d'aquests rendiments del capital i després es delimitin de manera més precisa, a partir de la distinció entre els rendiments que provenen del capital immobiliari i els que tenen l'origen en el capital mobiliari.

Es consideren **rendiments íntegres del capital**⁵² la totalitat de les utilitats o contraprestacions, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que provenguin, directament o indirectament, d'elements patrimonials de la titularitat del contribuent i que no estiguin afectes a activitats econòmiques portades a terme per ell mateix.

⁽⁵²⁾Article 21 de la LIRPF.

Els rendiments del capital es caracteritzen, doncs, pels **trets** següents:

a) Deriven, directament o indirectament, de la titularitat del contribuent dels elements patrimonials, encara que no cal que constitueixin la contraprestació d'una operació de capital concreta, sinó que n'hi ha prou que tinguin causa en la titularitat genèrica d'un determinat element patrimonial.

Supòsits de rendiments del capital

Són rendiments del capital tant les contraprestacions que el remuneren directament com les utilitats associades a la condició de soci o participi en una entitat, o d'impositor o dipositant d'un determinat capital i que s'obtenen pel sol fet de ser-ho, amb independència de la participació que s'hi tingui o del capital imposat o dipositat, com també les quantitats procedents de sorteigs entre impositors, els beneficis particulars concedits als socis, etc.

b) Els elements patrimonials que generen rendiments del capital provenen d'elements patrimonials que no es troben afectes a les activitats econòmiques. La manca d'afectació és un element central en la definició d'aquesta classe de rendiments, ja que marca el límit entre aquests i els rendiments de les activitats econòmiques que generen els elements patrimonials afectes a aquestes.

Dels supòsits d'elements patrimonials afectes que esmenta la normativa del tribut⁵³ es dedueix una nota bàsica: s'hi consideren afectes tots els béns o drets necessaris per a l'exercici de les activitats econòmiques i, per tant, per a l'obtenció dels rendiments que en derivin.

c) A fi de qualificar els rendiments del capital és indiferent la denominació o naturalesa que tinguin; així, es consideren rendiments del capital tant els cànons de l'arrendament com altres imports percebuts de l'arrendatari o subarrendatari, els dividendes, les primes i participacions en qualsevol mena d'entitats, etc.

Això sembla especialment lògic si es pensa en la gran varietat de formes i denominacions que poden tenir les retribucions del capital, com a conseqüència del desenvolupament de nous productes als mercats financers.

d) Els rendiments del capital poden ser de caràcter dinerari o es poden percebre en espècie.

Com ja s'ha dit, la LIRPF, d'acord amb els articles 42 i 43, aborda el tractament de les retribucions en espècie de manera unitària, amb independència que puguin qualificar-se com a rendiments del treball, del capital o de les activitats econòmiques.

Als rendiments del capital per naturalesa, que reuneixen les característiques que ja s'han exposat, se'n poden sumar uns altres que ho són en virtut de la qualificació expressa com a tals que en fa la LIRPF, però que procedeixen de la transmissió d'elements patrimonials i, malgrat això, no reben el tractament dels guanys patrimonials.

Establerta així la noció dels rendiments del capital, la LIRPF inclou en tot cas dins d'aquests rendiments dues categories: els rendiments del capital immobiliari, provinents de béns immobles, tant rústics com urbans, que no es trobin afectes a activitats econòmiques, i els rendiments del capital mobiliari, provinents de tots els béns o drets de què sigui titular el subjecte passiu que no tinguin la naturalesa d'immobles i que no es trobin afectes a activitats econòmiques. Així, doncs, distingim les categories següents:

1) Rendiments del capital immobiliari

⁽⁵³⁾Articles 29 de la LIRPF i 22 de l'RIRPF.

L'afectació parcial

La LIRPF, en el seu art. 29.2, admet l'afectació parcial d'elements patrimonials divisibles, de manera que l'afectació parcial només és possible respecte d'aquelles parts dels elements que siguin susceptibles d'aprofitament separat i independent de la resta; per exemple, la part d'un habitatge, amb accés separat, que s'utilitza com a despatx o consulta professional.



La percepció en espècie

La percepció en espècie dels rendiments del capital té lloc, per exemple, quan el titular d'un dipòsit bancari rep algun bé com a conseqüència del dipòsit i com una part de la remuneració total, que se satisfà en espècie; o, per esmentar un altre supòsit freqüent, quan obté un premi com a resultat d'un sorteig en el qual participava per la seva condició de dipositant, etc.

Tenen la consideració de rendiments íntegres del capital immobiliari, és a dir, de rendiments procedents de la titularitat de béns immobles rústics i urbans o de drets reals que recaiguin sobre aquests, tots els que derivin de l'arrendament o de la constitució o la cessió de drets o facultats d'ús o gaudi sobre aquests, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa. Els immobles rústics i urbans es defineixen per referència al que es disposa a la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL) que, al seu torn, es remet a la normativa cadastral.

En els rendiments íntegres del capital immobiliari s'inclou l'import que hagi de satisfer l'arrendatari o subarrendatari per tots els conceptes i, a més, l'import que hagi de satisfer l'adquirent o cessionari en els supòsits de constitució o cessió de dret o facultats d'ús i gaudi sobre béns rústics i urbans, que passa a considerar-se rendiment del capital immobiliari, enfront de l'anterior qualificació com a increment o guany patrimonial.

Per contra, no es consideren rendiments del capital immobiliari, sinó rendes immobiliàries imputades, les que es computen com a conseqüència de la titularitat de béns immobles urbans, o drets de gaudi sobre aquests, no afectes a les activitats econòmiques i que no generen rendiments del capital immobiliari, amb exclusió de l'habitatge habitual del contribuent i el sòl no edificat, segons article 87 del TRLIRPF.

Es tracta d'un canvi de qualificació del qual no deriva cap altre efecte que el còmput per la integritat, dins la base imposable del tribut, de la renda imputada, sense que hi hagi cap mena de renda deduïble.

Com a rendiment íntegre del capital immobiliari cal computar l'import que es rebí de l'adquirent, cessionari, arrendatari o subarrendatari per tots els conceptes, incloent-hi, si s'escau, el corresponent a tots aquells béns cedits amb l'immoble i sense comprendre-hi l'IVA o, si escau, l'impost general indirecte canari⁵⁴. Això significa que en els arrendaments o en les cessions d'immobles arrendats la totalitat del rendiment es considera procedent del capital immobiliari.

Tractant-se de rendes en espècie provinents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans, s'ha de practicar un ingrés a compte⁵⁵, que s'ha de sumar al valor de mercat de la renda en espècie a fi de computar el rendiment íntegre, llevat que l'import ja s'hagi transferit al perceptor de la renda⁵⁶.

Per a determinar el rendiment net⁵⁷, d'aquest import íntegre s'han de deduir:

Lectura recomanada

Pel que fa a la noció de rendiments íntegres del capital immobiliari, vegeu els articles 22.1 de la LIRPF, 61.3 del TRLRHL i 6 a 8 i DT 1a de l'RD legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari.

Rendiments del capital immobiliari

Els rendiments íntegres del capital immobiliari inclouen l'import que es percebi de l'adquirent o cessionari en els supòsits de constitució o cessió de dret, per exemple, la constitució d'un dret de superfície.

⁽⁵⁴⁾ Article 22.2 de la LIRPF.

⁽⁵⁵⁾ Article 101 de la LIRPF.

⁽⁵⁶⁾ Article 43 de la LIRPF.

⁽⁵⁷⁾ Article 23.1 de la LIRPF.

⁽⁵⁸⁾ Article 13 de l'RIRPF.

a) Les **despeses necessàries** per a obtenir el rendiment net. Respecte a aquestes despeses, detallades en el desplegament reglamentari⁵⁸, només cal destacar la deduïbilitat dels saldos de cobrament dubtós i de les despeses financeres (interessos de capital aliens invertits), així com les despeses de reparació i conservació. Aquestes dues últimes despeses tenen el límit dels rendiments íntegres.

b) L'import del deteriorament sofert pels béns de què provenguin els rendiments. Pel que fa a aquestes **despeses d'amortització** val a dir que són deduïbles tant si obeeixen al deteriorament sofert en l'immoble generador de l'ingrés a causa de l'ús o del transcurs del temps com en el supòsit de rendiments derivats de la titularitat d'un dret o facultat d'ús o gaudi, en què es dedueix en concepte de depreciació, amb el límit dels rendiments íntegres, la part proporcional del valor d'adquisició satisfet, en les condicions establertes pel reglament.

Despeses d'amortització dels rendiments del capital immobiliari

Deixant al marge l'amortització d'immobles, que és deduïble quan anualment no passi d'aplicar el 3% sobre el més alt de dos valors, el cost d'adquisició satisfet o el valor cadastral, excloent-ne el valor del sòl, per als béns mobles es fa servir el sistema d'amortització per coeficients, d'acord amb la taula d'amortitzacions simplificades, mentre que respecte als drets el sistema és de coeficient fix⁵⁹ si es tracta de drets vitalicis i de divisió del cost del dret pel nombre d'anys de durada quan el dret tingui un termini de durada determinat.

⁽⁵⁹⁾ Article 14 de l'RIRPF.

Per a integrar-lo en la base imposable, el rendiment net es computa, com a regla general, pel seu import total. Quan es tracti de rendiments irregulars, però, bé perquè tinguin un termini de generació superior a dos anys, bé perquè es qualifiquin de manera expressa com a obtinguts de manera notòriament irregular en el temps, per a integrar-los dins la base imposable s'han de reduir en un 40%. Finalment, aquest percentatge de reducció s'incrementa fins a un 50% o un 100% en els supòsits de rendiments derivats⁶⁰ d'arrendaments de béns immobles destinats a habitatge.

⁽⁶⁰⁾ Apartats 2n i 3er de l'article 23 de la LIRPF.

Els rendiments irregulars

L'article 15 de l'RIRPF considera obtinguts de manera notòriament irregular, exclusivament i sempre que s'imputin en un sol període impositiu, els imports obtinguts pel traspàs o la cessió del contracte d'arrendament de locals de negocis, les indemnitzacions percebudes de l'arrendatari, subarrendatari, etc. per danys i desperfectes en l'immoble i els imports obtinguts per la constitució o cessió de drets d'ús o gaudi de caràcter vitalici. A més, en el cas que els rendiments irregulars es cobrin de manera fraccionada, sols s'aplica la reducció del 40% si el període de generació duplica almenys el període de fraccionament.

Per acabar, la LIRPF continua mantenint la seva cautela tradicional a l'hora de tractar els rendiments del capital immobiliari generats com a conseqüència d'operacions amb parents del contribuent, inclosos els afins, fins al tercer grau inclòs. Una cautela que condueix a l'aplicació d'una norma de valoració en virtut de la qual el rendiment net a computar⁶¹ no pot ser inferior a l'import de la renda immobiliària que correspondria imputar si no es generessin rendiments del capital immobiliari. I val a dir que ens trobem davant d'una norma de valoració i que, per tant, no admet cap prova en contra.

⁽⁶¹⁾ Article 24 de la LIRPF.

2) Rendiments del capital mobiliari

Els rendiments del capital mobiliari són aquells que provenen dels béns d'aquesta naturalesa i, en general, de la resta de béns o drets no immobiliaris de què és titular el contribuent i que no siguin afectes a activitats econòmiques exercides per ell mateix; aquesta definició s'ha de completar indicant que mai no tenen la consideració d'elements patrimonials afectes a una activitat econòmica els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat i de la cessió de capitals a tercers.

Lectura recomanada

Pel que fa a la noció dels rendiments del capital mobiliari, vegeu l'apartat 2n de l'article 21 de la LIRPF.

Establerta aquesta delimitació general, la LIRPF precisa a quin tipus de rendiments es refereix fent menció expressa d'un nombre abundant de supòsits concrets, agrupats en quatre categories de caràcter una mica més general. El recurs a aquestes categories adquireix una gran importància, atès que la col·locació de capitals es pot portar a terme mitjançant una gran varietat de negocis, generats per uns mercats financers molt dinàmics i difícils de controlar, amb el que això suposa de possibilitat d'alterar la qualificació i el tractament fiscal de les rendes produïdes⁶².

⁽⁶²⁾Article 25 de la LIRPF.

Per això, a més d'enumerar els supòsits més freqüents de rendiments del capital mobiliari, cal establir algunes categories generals, amb la finalitat d'evitar l'aparició d'opcions fiscals i també els intents de convertir rendiments en guanys patrimonials; aquests intents van ser molt freqüents en altres moments, i la legislació hi ha reaccionat requalificant com a rendiments del capital mobiliari algunes rendes que, en sentit estricte, mereixerien la consideració de guanys patrimonials, que la llei reconduïx al tractament propi dels rendiments.

Per aquesta raó convé detenir-se en l'anàlisi de les quatre **categories** que agrupen els rendiments del capital mobiliari, que són les següents:

a) Els **rendiments obtinguts per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat**, que es caracteritzen perquè tenen l'origen en la condició de soci, accionista o associat. Aquests rendiments, doncs, provenen dels beneficis, de les utilitats o dels fons en general d'un patrimoni en el qual s'intervé indirectament per mitjà de la participació directa en la persona jurídica que en deté la titularitat⁶³.

⁽⁶³⁾Apartat 1r de l'article 25 de la LIRPF.

S'inclouen en aquesta categoria tant els rendiments dineraris com en espècie i, en particular, els dividends, les primes d'assistència a juntes i altres participacions en beneficis d'entitats, els rendiments de qualsevol mena d'actius que facultin per a participar en beneficis, vendes o ingressos i qualssevol altres utilitats derivades de la condició de soci, accionista o partícip, inclosa la distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions, per l'excés entre l'import obtingut i el valor d'adquisició de les accions o participacions afectades. A aquests se sumen, en virtut de la qualificació expressa com a rendiments del capital mobiliari, les rendes derivades de la constitució o cessió de drets o facultats d'ús o gaudi sobre els valors o les participacions en els fons propis de l'entitat, que abans tributaven com a increments o disminucions de patrimoni.

Una vegada delimitat d'aquesta manera aquest primer tipus de rendiments del capital mobiliari, convé advertir que no es consideren en aquest grup el lliurament d'accions alliberades, que pot donar lloc al còmput d'un guany patrimonial quan es transmetin.

Finalment, cal assenyalar que, en el cas que els rendiments que considerem s'obtinguin en espècie, per a calcular l'import íntegre cal sumar al seu valor de mercat l'ingrés a compte, llevat que l'import d'aquest ja s'hagi transferit al perceptor de la renda.

b) Els rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, definits com les contraprestacions de qualsevol tipus, amb independència de la denominació o naturalesa que tinguin, dineràries o en espècie, com ara els interessos i qualsevol altra forma de retribució pactada per la cessió de capitals o per la transmissió, el reemborsament, l'amortització, el bescanvi o la conversió de qualsevol classe d'actius representatius de la captació i utilització de capitals aliens. Com a única excepció, s'estima que no hi ha rendiment del capital mobiliari en les transmissions lucratives, per causa de mort del contribuïent, d'aquests actius.

Els rendiments típics compresos en aquest grup són els interessos, rebuts com a conseqüència de préstecs, dipòsits, comptes de tota mena oberts en entitats financeres, etc. Però com que les operacions de cessió a tercers o la col·locació de capitals es poden articular sota formes jurídiques molt diverses, atès que els rendiments típics del capital mobiliari se sotmeten als sistemes de retenció a compte i als mecanismes d'obtenció d'informació que tenen associats, els mercats financers ben aviat van crear nombrosos productes encaminats a transformar els rendiments en plusvàlues, per a reconduir les rendes corresponents al tractament dels guanys patrimonials.

Exemple

Rendes derivades de la constitució o cessió de drets sobre valors són, per exemple, les rendes percebudes com a conseqüència de la constitució d'un usdefruit d'accions, o aquelles que l'usufructuari pugui rebre per la cessió del seu dret a un tercer.

Lectura recomanada

Pel que fa a la noció de rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, vegeu l'apartat 2n de l'article 25 de la LIRPF.

I enfront d'aquest tipus d'actuacions, que no val la pena de valorar des de la perspectiva legal, el legislador va respondre a partir de la Llei de règim fiscal de determinats actius financers (Llei 14/1985), mitjançant successives operacions de requalificació legal de rendes que van arrossegar la majoria de les generades per aquells productes financers cap al tractament com a rendiments del caràcter mobiliari, de caràcter implícit, explícit o mixt.

Aquest procés de requalificació s'ha portat fins a l'extrem a la LIRPF, que considera com a rendiments del capital mobiliari els que provenen de qualsevol classe de cessió a tercers de capitals propis, fins i tot els que deriven de la transmissió, el reemborsament, l'amortització, el bescanvi o la conversió de qualsevol classe d'actius representatius de la capitació o la utilització de capitals aliens, quan en la legislació anterior les rendes, en el cas dels actius amb rendiment explícit, tenien el tractament d'incrementos o guanys de patrimoni.

Així, doncs, a pesar que la distinció entre les diverses classes d'actius no ha desaparegut, ni tampoc els requisits que tendeixen a facilitar el control tributari de les operacions amb actius de rendiment implícit⁶⁴, se n'ha unificat el tractament, de manera que en tot cas donen lloc a rendiments del capital mobiliari.

La qualificació com a rendiments del capital mobiliari dels procedents de tota classe d'actius financers ha significat una novetat important, en fer possible la compensació dels rendiments negatius amb altres rendiments positius del capital mobiliari, fins i tot quan els saldos negatius vinguin dels actius amb rendiment implícit, llevat que es tracti de pèrdues derivades d'actius financers homogenis adquirits pel contribuïent dins els dos mesos anteriors o posteriors a les transmissions, cas en què aquest rendiment negatiu s'integrarà a mesura que es transmetin els actius financers que continuïn en el patrimoni del contribuïent.

Supòsits de rendiments del capital mobiliari

Amb efectes purament exemplificatius, la LIRPF al·ludeix a alguns dels rendiments d'aquesta classe més habituals, i n'esmenta els següents:

- a) Els rendiments procedents de qualsevol mena d'instrument de gir (lletres de canvi, pagarès, bons), fins i tot els originats per operacions comercials, però en aquest cas només des que s'endossin o es transmetin per una causa diferent a la del pagament de proveïdors. Pel fet que obeeixen a operacions comercials i no tenen causa financera, no tenen la consideració de rendiment de capital mobiliari⁶⁵ les contraprestacions obtingudes pel contribuïent per l'ajornament o el fraccionament del preu de les operacions fetes en l'exercici de la seva activitat econòmica habitual, que, si s'escau, serà rendiment d'aquesta.
- b) Les contraprestacions de comptes de tota mena en entitats financeres, incloent-hi les basades en actius financers.
- c) Les rendes d'operacions de cessió temporal d'actius amb pacte de recompra.
- d) Les rendes satisfetes per entitats financeres com a conseqüència de cessions de crèdits de la seva titularitat.

Rendiments

Pel que fa als productes encaminats a transformar els rendiments en plusvàlues, en van ser exemples, entre altres, les operacions d'assegurança amb pòlissa de prima única o les cessions de crèdits.

⁽⁶⁴⁾Articles 91 i 92 de l'RIRPF.

⁽⁶⁵⁾Apartat 5è de l'article 25 de la LIRPF.

El rendiment íntegre derivat de les cessions a tercers de capitals propis es computa per l'import percebut, llevat del cas de transmissió, reemborsament, amortització, bescanvi o conversió de valors, en què es computa com a rendiment la diferència entre el valor de l'operació de què es tracti i el valor d'adquisició o subscripció.

Si el rendiment se satisfà en espècie, per a calcular l'import íntegre cal sumar al seu valor de mercat l'ingrés a compte, llevat que aquest import ja s'hagi transferit al perceptor de la renda.

c) El tercer tipus de **rendiments del capital mobiliari**⁶⁶ són els rendiments procedents d'operacions de capitalització, de contractes d'assegurances de vida o invalidesa, i de rendes derivades de la imposició de capitals, siguin de caràcter dinerari o bé rebuts en espècie, sempre que no provinquin indirectament del treball personal i, per tant, s'hagin de considerar rendiments d'aquesta naturalesa.

No es consideren rendiments del capital mobiliari, sinó que han de tributar com a guanys o pèrdues patrimonials, les prestacions derivades d'assegurances de danys i accidents.

Aquests rendiments, que en la normativa anterior moltes vegades tenien la consideració d'increments i disminucions patrimonials i, per consegüent, s'han requalificat de manera expressa com a rendiments del capital mobiliari, plantegen el problema principal de determinar-ne la quantitat. Cal advertir, doncs, que l'import íntegre es determina de manera diferent segons la forma com es percep el rendiment derivat de l'assegurança o de l'operació de capitalització de què es tracti.

Forma de percebre el rendiment

Si es perceben com a capital diferit, l'import del rendiment íntegre és determinat per la diferència entre el capital rebut i l'import de les primes satisfetes. En el cas de les rendes immediates, vitalícies o temporals no adquirides en virtut de successió, es considera rendiment del capital mobiliari un percentatge de l'annualitat percebuda, variable en funció de l'edat del perceptor o de la durada de la renda, respectivament.

D'altra banda, en el cas de rendes diferides, vitalícies o temporals⁶⁷ no adquirides en virtut de successió, a l'import resultant d'aplicar aquells percentatges variables sobre les anualitats percebudes caldrà sumar la rendibilitat obtinguda fins a la constitució de la renda, determinada per la diferència entre el seu valor actuarial i l'import de les primes satisfetes, que es repartirà linealment entre els deu primers anys de cobrament.

Finalment, en el cas d'extinció de les rendes vitalícies o temporals no adquirides en virtut de successió, per exercici del dret de rescat la quantitat del rendiment es determina sumant a l'import del rescat les rendes ja percebudes, sempre que no hagin tributat com a rendiments del capital, i restant-hi les primes satisfetes.

A les regles anteriors, se n'hi afegeixen altres de més específiques, per a prestacions de jubilació i invalidesa⁶⁸ percebudes en forma de renda per beneficiaris d'assegurances que no donin lloc a rendiments del treball, i per als casos en què la renda s'hagi rebut per donació o altres negocis jurídics a títol gratuït entre vius.

Rendiment en espècie

Exemples de rendiment en espècie són els regals que fan les entitats financeres a determinats dipositants o adquirentes d'actius financers, o els premis no dineraris com a conseqüència de sorteigs entre els titulars de llibretes, etc.

⁽⁶⁶⁾ Apartat 3r de l'article 25 de la LIRPF.

⁽⁶⁷⁾ Article 18 de l'RIRPF.

⁽⁶⁸⁾ Article 19 de l'RIRPF.

d) I finalment, **altres rendiments del capital mobiliari** de caràcter absolutament heterogeni. Entre aquests, els derivats de la propietat intel·lectual que no pertanyi a l'autor; els de la propietat industrial no afecta a activitats econòmiques; els de l'arrendament de béns mobles, negocis i mines; i els rendiments provinents de la cessió del dret d'imatge o del consentiment o l'autorització per a utilitzar-lo.

Com es pot observar, en alguns d'aquests supòsits ens trobem, en realitat, davant de **rendiments mixtos**⁶⁹, en què a les prestacions de capital se sumen prestacions personals i, per això, podrien reconduir-se a la categoria dels rendiments de les activitats econòmiques; amb tot, s'entén que hi prevalen les prestacions de capital, raó per la qual es qualifiquen legalment com a rendiments procedents d'aquest.

Pel fet que són rendiments bastant fàcils d'identificar, només sembla necessari aclarir que el rendiment derivat de la cessió del dret d'imatge o del consentiment o l'autorització per a utilitzar aquest dret que s'ha de computar aquí és solament aquell que s'abona directament a la persona física que n'és titular, perquè si l'explotació econòmica d'aquest dret s'hagués cedit a una altra persona o entitat se li aplicaria la qualificació de renda imputada, i aleshores tindria el tractament que hi preveu el complex article 92 de la LIRPF.

En els quatre tipus de rendiments del capital mobiliari que s'acaben d'examinar (rendiments obtinguts per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, rendiments procedents d'operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa, i de rendes derivades de la imposició de capitals i altres rendiments del capital mobiliari), es computa com a rendiment íntegre l'import de les percepcions obtingudes pel contribuent, exceptuant el cas de les rendes vitalícies, en les quals el rendiment íntegre que s'ha de computar és el resultat d'aplicar percentatges variables a les anualitats percebudes. En tots els casos, a més, si el rendiment és en espècie, al valor de la retribució en espècie cal sumar l'import de l'ingrés a compte, sempre que no s'hagi transferit ja al receptor.

A partir de l'import íntegre de cada una de les classes de rendiments del capital mobiliari, per a determinar el rendiment net es dedueixen exclusivament les despeses d'administració i dipòsit de valors negociables que repercuteixin les empreses de serveis d'inversió, les entitats de crèdit o altres entitats financeres, encara que en el cas de rendiments derivats de l'assistència tècnica o d'arrendament de béns, negocis o mines s'han de deduir dels rendiments íntegres les despeses necessàries per a obtenir-los i, si s'escau, l'import del deteriorament sofert pels béns o drets dels quals procedeixen els ingressos.

⁽⁶⁹⁾ Article 19 de l'RIRPF.

Lectura recomanada

Pel que fa a les despeses i reduccions per a la determinació del rendiment net, vegeu l'apartat 1r de l'article 26 de la LIRPF.

Aquest rendiment net es computa sencer en la base imposable, llevat del cas dels rendiments de l'art. 25.4 de la LIRPF⁷⁰ quan tinguin un període de generació superior a dos anys o es qualifiquin pel reglament com a obtinguts de manera notòriament irregular en el temps. En aquests casos, s'aplica una reducció del 40%.

⁽⁷⁰⁾Article 21 de l'RIRPF.

1.6.4. Rendiments de les activitats econòmiques

Donant una nova denominació a allò que tradicionalment s'ha denominat *rendiments d'activitats empresarials i professionals*, la LIRPF identifica com a tercera classe de rendiments els que provenen d'activitats econòmiques, que, malgrat aquesta aparença de categoria unitària, es descomponen en la normativa reglamentària en reconèixer, a l'hora de regular el règim de retencions, les categories anteriors de rendiments d'activitats professionals i d'activitat empresarial, juntament amb els quals prenen carta de naturalesa els rendiments d'activitats agrícoles i ramaderes.

Lectura recomanada

Pel que fa a l'import de les retencions sobre els rendiments d'activitats econòmiques, vegeu l'article 95 de l'RIRPF.

Es consideren rendiments d'activitats econòmiques, segons l'article 27 de la LIRPF, aquells que procedeixen del treball personal i del capital conjuntament, o només d'un d'aquests factors, i que comporten per part del contribuent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans o bé d'un dels dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o serveis.



Ens trobem, doncs, davant d'activitats productives caracteritzades per l'existència d'una organització, encara que sigui mínima, en la qual un subjecte integra de manera autònoma i per compte propi recursos materials i humans i assumeix el resultat derivat de la producció de béns o de serveis que ofereix al mercat.

Es tracta d'activitats que donen lloc a rendiments professionals, de les activitats agrícoles i ramaderes i, finalment, de les restants activitats econòmiques o, emprant la terminologia tradicional, *empresarials*. I la distinció entre aquestes classes de rendiments és important, perquè l'RIRPF estableix règims diferenciats⁷¹ respecte a les retencions a compte de les diverses classes de rendiments d'activitats econòmiques, la qual cosa obliga a definir els de caràcter professional i els de les activitats agrícoles o ramaderes, a fi que, per exclusió, quedin delimitats aquells que podem continuar denominant *rendiments empresarials*.

⁽⁷¹⁾Apartats 2n i 4t de l'article 95 de l'RIRPF.

Per a delimitar negativament la categoria dels rendiments de les activitats econòmiques, cal tenir en compte que les rendes generades per l'arrendament d'immobles només s'inclouran en aquesta categoria quan es compleixin les dues **condicions** següents:

a) Que per al desenvolupament de l'activitat hi hagi, com a mínim, un local destinat exclusivament a dur-ne a terme la gestió;

b) que per a l'ordenació de l'activitat hi hagi, com a mínim, una persona treballant amb contracte laboral i a jornada completa.

És una regla que combat l'elusió i que es podria considerar raonable si no fos pels requisits –una mica excessius a parer nostre– formulats a fi que aquestes rendes rebien el mateix tractament que les derivades de les activitats econòmiques.

Efectivament, aquests requisits s'han endurit, ja que es demana que el treballador contractat per a l'organització de l'activitat ho sigui a jornada completa.

Finalment, per a completar la delimitació dels rendiments d'activitats econòmiques cal tenir en compte que també s'hi consideren com a tals aquells que procedeixen dels elements patrimonials afectes a aquestes. Per tant, convé establir aquesta noció, ja que com s'ha dit en referir-nos al concepte de rendiments del capital, si els elements patrimonials són afectes a la realització d'activitats econòmiques generaran rendiments d'aquesta classe, mentre que els no afectes donaran lloc, si s'escau, a l'obtenció de rendiments del capital. I això és així al marge que el règim de deduïbilitat de les despeses associades a l'adquisició i a l'ús dels elements patrimonials és completament diferent si es troben afectes, o no, a les activitats econòmiques.

Activitats econòmiques

Segons la LIRPF són activitats econòmiques, a títol purament exemplificatiu, les extractives, de fabricació, comerç o prestació de serveis, incloent-hi les d'artesanía, agrícoles, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres i l'exercici de professions liberals, artístiques i esportives.

Amb aquesta finalitat convé recordar que un element patrimonial⁷² pot considerar-se afecte a una activitat econòmica quan, essent necessari per a l'activitat, es destina exclusivament a aquesta, llevat d'afectació parcial en el cas de béns divisibles i sens perjudici que en alguns casos s'admeti l'ús per a fins particulars, sempre que aquest sigui accessori o notòriament irrellevant.

⁽⁷²⁾ Article 29 de la LIRPF.

Els béns afectes i la seva titularitat

Són béns afectes a una activitat econòmica:

- a) Els immobles en què s'exerceix l'activitat.
- b) Els destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat.
- c) Qualsevol altres elements patrimonials necessaris per a l'obtenció dels respectius rendiments.

En sentit contrari, no es consideren afectes els béns següents:

- a) Els destinats a l'ús particular del titular de l'activitat, com ara els d'esbarjo o recreació.
- b) Els actius representatius de la participació en els fons propis d'entitats o de la cessió de capitals a tercers.

El contribuent ha de tenir la titularitat dels elements afectes, bé perquè es tracti de béns privatis del titular de l'activitat o, en el cas de matrimoni, comuns a tots dos cònjuges, bé perquè aquesta titularitat comuna derivi del caràcter de bé com a bé de guanys, en el règim econòmic de guanys, o de l'adquisició *pro indiviso* del bé, en el règim econòmic matrimonial de separació de béns. I, a més, perquè el bé pugui considerar-se afecte ha d'estar inscrit en la comptabilitat o els registres de l'activitat que el contribuent estigui obligat a portar, ja que en el cas contrari haurà de provar que s'utilitza per a l'activitat econòmica.

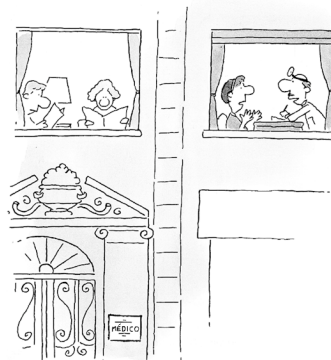
Finalment cal indicar que, salvant els supòsits establerts per reglament, qualsevol utilització per a necessitats privades (fins i tot en dies o hores inhàbils durant els quals s'interrompi l'exercici de l'activitat) d'automòbils de turisme, els seus remolcs, ciclomotors, motocicletes, aeronaus o embarcacions esportives o d'esbarjo, impedeixen considerar-los com a béns afectes a les activitats econòmiques⁷³.

Establerta ja la noció dels rendiments de les activitats econòmiques, el càlcul s'efectua segons les normes de l'IS, que s'apliquen amb alguns matisos en el cas de l'estimació directa i l'estimació directa simplificada; però les normes són radicalment diferents quan s'aplica l'estimació objectiva, i ofereixen un resultat no comparable amb el de l'estimació directa. Per aquesta raó, el càlcul dels rendiments de les activitats econòmiques s'ha d'estudiar separatament per a cada un dels règims de determinació de bases reconeguts per l'IRPF.

Amb tot, hi ha algunes **regles comunes al càlcul dels rendiments**, que bàsicament serien les següents:

- a) Els guanys i les pèrdues patrimonials derivats d'elements afectes a activitats econòmiques no formen part del rendiment d'aquestes activitats, sinó que es calculen i reben el tractament que els és propi per naturalesa.
- b) L'afectació d'elements patrimonials o la desafectació d'actius fixos pel contribuent no constitueix una alteració patrimonial, sempre que els béns o drets continuïn formant part del seu patrimoni; no obstant això, s'entendrà que no hi ha hagut afectació si l'alienació dels béns o drets es produeix quan encara no han passat tres anys des d'aquesta.

(73) Article 22 de l'RIRPF.



Els immobles en què s'exerceix una activitat són béns afectes a una activitat econòmica.

Lectura recomanada

Pel que fa a les regles generals de càlcul del rendiment net, vegeu l'article 28 de la LIRPF.

c) En el cas de cessió gratuïta de béns a tercers o destinats a l'ús o consum propis del contribuent, i fins i tot de contraprestació notòriament inferior a la del mercat, cal ajustar-se al valor normal de mercat dels béns i serveis, norma de valoració que no sembla admetre prova en contra.

Així, doncs, el càlcul del rendiment net d'activitats econòmiques varia notablement en funció del **règim de determinació de bases** que hi sigui aplicable, entre els que preveu l'article 16 de la LIRPF:

1) En l'**estimació directa normal**, que s'aplica amb caràcter general a les activitats desenvolupades per persones físiques i per entitats amb règim d'atribució de rendes dels articles 86 i seg. de la LIRPF, es parteix de l'aplicació de les regles del TRLIS que, no obstant això, es matisen en un doble sentit:

a) D'una banda, per a excloure determinats conceptes de la consideració de despesa deduïble.

b) D'altra banda, per a limitar les possibilitats de considerar com a despeses les generades en operacions amb el cònjuge i els fills menors del contribuent que hi convisquin.

Despeses deduïbles i no deduïbles

No tenen la consideració de despesa deduïble les quantitats satisfetes i el valor comptable dels béns lliurats en concepte de donació en la mesura que es destinin a la consecució de les finalitats pròpies de les entitats donatàries següents:

- les societats de desenvolupament industrial regional;
- les federacions esportives espanyoles, territorials d'àmbit autonòmic i clubs esportius.

Tampoc no són despeses deduïbles les aportacions a mutualitats de previsió social del mateix empresari o professional, tret d'aquells professionals que facin aportacions a mutualitats que compleixin les condicions de l'apartat tercer de la disposició transitòria cinquena i de la disposició addicional quinzena de la Llei 30/1995, amb un límit de 3.005 euros anuals.

D'aquesta manera es fa possible considerar com a despesa deduïble les quantitats abonades, en virtut de contractes d'assegurança concertats amb mutualitats de previsió social, per professionals no integrats en el règim especial de la Seguretat Social dels treballadors per compte propi o autònoms, quan actuïn com a alternatives al règim especial de la Seguretat Social, amb el límit anual de 4.500 euros; així, en aquest punt s'equipara el règim tributari de les dues formes de previsió social.

D'altra banda, per a evitar possibles distribucions de rendes en el si d'unitats familiars, es limita la deducció de les despeses ocasionades per operacions amb el cònjuge i els fills menors del contribuent que convisquin amb ell, de manera que si presten el seu treball personal per a l'exercici de l'activitat el titular sols en podrà deduir com a despesa la contraprestació estipulada, amb el límit del valor de mercat, i també la Seguretat Social abonada, quan hi hagi un contracte laboral amb afiliació al règim general de la Seguretat Social i treballin en l'activitat habitualment i amb continuïtat i quan convisquin amb el titular de l'activitat.

En aquest cas, l'import de les retribucions esmentades serà rendiment del treball subjecte a retenció o ingrés a compte per al cònjuge i els fills menors del contribuent. En canvi, s'estableix un règim més flexible per a les remuneracions per cessions de béns o drets per a l'exercici de l'activitat que siguin de la titularitat del cònjuge i dels fills del contribuent, ja que aquests poden deduir com a despesa la contraprestació estipulada, amb el límit del valor de mercat, i a falta d'estipulació poden deduir el valor de mercat, amb el benentès que l'import deduït com a despesa pel contribuent constitueix un rendiment del capital

Despeses deduïbles

Article 30.2 de la LIRPF.

del cònjuge o dels fills, a tots els efectes. Aquesta regla no és aplicable en el cas de béns que són comuns a tots dos cònjuges.

Finalment, es consideren despeses deduïbles: les primes d'assegurança de malaltia satisfetes pel contribuïent en la part corresponent a la seva pròpia cobertura i a la dels seu cònjuge i fills menors de vint-i-cinc anys que convisquin amb ell, essent el límit màxim d'aquesta deducció de 500 euros per cadascuna de les persones que s'acaba d'assenyalar.

Hi ha encara altres diferències respecte a la normativa reguladora de l'IS:

a) D'una banda, relatives al **termini per a compensar el resultat negatiu** de les activitats econòmiques, que en l'IRPF és de quatre anys enfront dels quinze anys que preveu el TRLIS.

b) D'altra banda, per a computar en l'IRPF el rendiment net d'activitats econòmiques⁷⁴ generat en més de dos anys, o percebut de manera notòriament irregular en el temps, s'ha d'aplicar una reducció del 40% de l'import, per a corregir l'efecte dels tipus progressius del tribut sobre rendes que tenen un caràcter irregular.

⁽⁷⁴⁾Article 26 de l'IRPF.

A més, l'article 32.2 LIRPF preveu una altra reducció del rendiment net que oscil·la entre els 4.080 i els 2.652 euros anuals. Els contribuents amb discapacitat es poden aplicar una reducció de 3.264 o 7.242 euros anuals. Aquesta reducció només s'aplica a l'estimació directa. Si es fa servir l'estimació directa simplificada, és incompatible amb la deducció del 5% sobre el rendiment net (art. 30.2.4a. LIRPF).

2) A unes regles semblants a les de l'estimació directa normal obeeix en l'**estimació directa simplificada** la determinació del rendiment net, que s'aplica a totes les activitats dels contribuents que, sense determinar el rendiment en estimació objectiva, no superin per al conjunt de les activitats els 600.000 euros d'import net de la xifra de negocis.

Lectura recomanada

Pel que fa a la determinació del rendiment net en el règim d'estimació directa simplificada, vegeu l'article 30 de l'IRPF.

Es tracta d'un règim renunciable, en els termes establerts reglamentàriament, que s'ha d'aplicar a totes les activitats econòmiques que exerceixi el contribuïent, de manera que si en alguna d'aquestes tributa en estimació directa normal el rendiment net de les restants també l'haurà de determinar per aquest règim normal.

La modalitat simplificada de l'estimació directa

La modalitat simplificada de l'estimació directa es pot aplicar a contribuents persones físiques i també a les entitats sotmeses al règim d'estimació de rendes que tinguin com a socis o membres només persones físiques. Si el contribuïent supera en un exercici el límit de 600.000 euros de xifra neta de negocis, es produirà l'exclusió de l'estimació directa a partir de l'any següent a aquell en què superi aquesta xifra. L'exclusió de la modalitat simplificada comporta que el contribuïent hagi de determinar el rendiment net de totes les seves activitats per la modalitat normal del règim d'estimació directa.

Reglamentàriament ja hi ha previstos els termes de la renúncia a l'estimació directa simplificada, que tindrà efecte durant un període mínim de tres anys, i en cas d'entitats en règim d'atribució de rendes l'han d'efectuar tots els socis, hereus o membres.

Lectura recomanada

Pel que fa a l'àmbit d'aplicació del règim d'estimació directa simplificada, renúncia i exclusió i entitats en règim d'atribució, vegeu els articles 28 a 31 de l'IRPF.

La quantitat del rendiment net en aquesta modalitat simplificada del règim d'estimació directa es determina pràcticament en els mateixos termes que hem vist per a l'estimació directa normal, tret d'algunes **particularitats**, entre les quals destaquen:

a) Les **amortitzacions de l'immobilitzat material** es calculen aplicant una taula simplificada especial que ha d'aprovar el Ministeri d'Economia i Hisenda, i sobre l'import que resulti podran actuar les normes del règim especial d'empreses de dimensió reduïda previstes als articles 108 a 114 del TRLIS, que afecten aquest concepte. Entre altres regles, aquests preceptes permeten aplicar un règim de llibertat d'amortització sobre alguns elements i inversions d'escàs valor.

b) El conjunt de les **provisions deduïbles** (per riscos i despeses imprevistes, per reparacions, per litigis, etc.) i de les **despeses de justificació difícil** es fixa aplicant el percentatge del 5% sobre el rendiment net, és a dir, la diferència entre els ingressos i la resta de les despeses.

Per acabar, també és aplicable la reducció del 40% al rendiment net determinat d'acord amb aquesta modalitat simplificada de l'estimació directa si s'ha generat en més de dos anys o si es percep de manera notòriament irregular en el temps.

3) La determinació del rendiment net en el règim d'**estimació objectiva**, sobre la base de la migrada regulació que en fa la LIRPF, que pràcticament deslegitima un element essencial del tribut, es configura com un règim voluntari o, per a ser més exactes, renunciable, que s'aplica a cada una de les activitats econòmiques, considerades aïlladament, que determini el Ministeri d'Hisenda, sempre que el contribuïent no superi en l'any immediat anterior l'import dels rendiments íntegres establert reglamentàriament.

Àmbit d'aplicació de l'estimació objectiva

Com l'estimació directa simplificada, l'estimació objectiva s'aplica tant a persones físiques com a entitats sotmeses al règim d'atribució de rendes en les quals els membres siguin únicament persones físiques.

Les condicions de la renúncia a l'estimació objectiva, que tindrà efecte per un mínim de tres anys i donarà lloc a l'aplicació de la modalitat simplificada d'estimació directa, com també les causes d'exclusió d'aquest règim, ja han estat objecte de la concreció corresponent en via reglamentària. En tot cas, aquest règim és incompatible amb l'estimació directa, de manera que qui determini el rendiment net d'una sola de les seves activitats en estimació directa ho haurà de fer en totes les restants.

També convé advertir que l'estimació objectiva és coordinada amb el règim simplificat de l'IVA, de manera que la renúncia o l'exclusió d'aquest impedeix que s'apliqui aquesta modalitat de determinació del rendiment d'activitats econòmiques a l'IRPF.

Lectura recomanada

Pel que fa a l'àmbit d'aplicació del règim d'estimació objectiva, vegeu l'article 32 de l'RIRPF.

Lectura recomanada

Pel que fa a la renúncia, exclusió i incompatibilitat, vegeu els articles 33 a 39 de l'RIRPF.

El càlcul del rendiment net en l'estimació objectiva és relativament senzill, ja que l'efectua el contribuent imputant a cada una de les activitats que exerceix els signes, índexs o mòduls establerts reglamentàriament, bé amb caràcter general, bé en relació amb cada sector, en funció de la naturalesa de les activitats i conreus, atenent paràmetres objectius.

És, doncs, el desplegament reglamentari fet pel ministre d'Economia i Hisenda el que estableix els signes, índexs i mòduls aplicables en concret a cada activitat i, al mateix temps, s'estableixen les instruccions per a aplicar-lo, mitjançant una ordre que s'ha de publicar al BOE⁷⁵ abans del primer de desembre anterior al període en què sigui aplicable.

Els valors assignats als signes, índexs i mòduls poden reduir-se, amb caràcter excepcional, en els casos d'incendi, inundacions o altres circumstàncies semblants que afectin un sector o zona determinats; i aquesta possibilitat existeix sempre que hi hagi circumstàncies excepcionals que determinin anomalies greus en el desenvolupament de l'activitat, reconegudes a sol·licitud dels afectats, que hauran d'acreditar les anomalies sofertes. I encara hi ha també la possibilitat de reducció per incapacitat laboral i, sobretot, la de deduir pel seu import real, havent-ho comunicat prèviament a l'Administració, les despeses extraordinàries alienes al procés normal d'exercici de l'activitat en què s'hagi incorregut per raó de circumstàncies excepcionals com les que estem veient; es tracta d'una possibilitat de deducció de despeses certes que reglamentàriament es pot preveure també respecte a les amortitzacions de l'immobilitzat registrades.

El càlcul del rendiment net efectuat d'acord amb els paràmetres que hem indicat es fa per a cada període impositiu. No obstant això, fent un pas més en la simplificació d'aquest règim de determinació de rendiments i, en conseqüència, fent possible un major (i molt discutible) allunyament de la realitat, s'ha recollit la possibilitat, encara no desenvolupada, de preveure sistemes d'estimació objectiva per a activitats o sectors concrets en virtut dels quals s'estableixin, amb l'acceptació dels contribuents, xifres individualitzades de rendiments per a diversos períodes impositius.

Com passa amb tots els sistemes objectius de determinació de rendiments o bases imposables, el resultat de l'estimació objectiva estarà sempre allunyat de la realitat, en major o menor mesura. Per això és possible que apareguin rendes fiscals, és a dir, rendes que escapen a la tributació i que, reflectides després en el patrimoni del contribuent o detectades de qualsevol altra forma, voldrien reconduir-se cap a l'IRPF per la via de considerar-les com a guanys patrimonials. Però com que això seria inacceptable, perquè en establir l'estimació objectiva és la mateixa LIRPF la que renuncia al gravamen del rendiment obtingut realment, es fa necessari aclarir que l'aplicació d'aquest règim no pot

Paràmetres objectius

Paràmetres objectius en el marc del càlcul del rendiment net són, per exemple, el volum d'operacions, el nombre de treballadors, l'import de les compres, la superfície de les explotacions, etc.

⁽⁷⁵⁾ Article 37 de l'IRPF.

donar lloc al gravamen dels guanys patrimonials que es puguin produir per la diferència entre els rendiments reals de l'activitat i els derivats de l'aplicació correcta d'aquell.

Finalment, cal advertir que també en aquest cas, ja que no s'hi diu res en contra, podria ser teòricament aplicable la reducció del 40% de l'import del rendiment net generat en més de dos anys o que es percebi de manera notòriament irregular en el temps. El còmput del període de generació, en el cas que aquests rendiments es cobrin de manera fraccionada, haurà de tenir en compte el nombre d'anys de fraccionament, en els termes establerts reglamentàriament.

Finalment, hi ha una reducció del rendiment net de les activitats econòmiques per manteniment o creació d'ocupació, independentment del règim de determinació de bases utilitzat. Els contribuents que duguin a terme activitats econòmiques podran reduir durant els anys 2009, 2010 i 2011 un 20% el rendiment net d'aquestes activitats, sempre que la xifra de negoci no superi els 5.000.000 euros, tinguin una plantilla mitjana inferior a 25 empleats i s'hagi mantingut per sobre de la plantilla mitjana de 2008. Aquesta reducció no pot superar el 50% de l'import de les retribucions satisfetes durant l'any a tots els empleats.

1.6.5. Guanys i pèrdues patrimonials

Juntament amb els rendiments, integren la renda subjecta a l'IRPF els *guanys* i les *pèrdues patrimonials*, denominació que substitueix la ja consolidada d'*increments i disminucions de patrimoni* que, sense interrupció, s'emprava des de la Llei 44/1978.

Es consideren guanys i pèrdues patrimonials les variacions en el valor del patrimoni del contribuent que es posin de manifest amb motiu de qualsevol alteració en la composició del patrimoni, llevat que es qualifiquin legalment com a rendiments. Es tracta d'un concepte tan extraordinàriament ampli que s'ha hagut de completar amb la menció de tota una sèrie de supòsits en què la LIRPF considera que no s'altera la composició del patrimoni o que no es produeix el guany o la pèrdua patrimonials.

Els guanys i les pèrdues patrimonials es defineixen en termes molt amplis, cosa que obliga a establir una sèrie de **supòsits de no-subjecció** que permeten delimitar els que s'han d'integrar en la base imposable del tribut. En aquest sentit, convé recordar els punts següents:

a) La regla de no-subjecció establerta per a les rendes que siguin subjectes a l'ISD, i que determina l'exclusió del tribut de les incorporacions patrimonials o adquisicions sense contraprestació que ja hagin quedat sotmeses a aquell impost.

b) S'exclouen del gravamen⁷⁶ com a guanys patrimonials les rendes fiscals, derivades de la diferència entre el rendiment real d'una activitat econòmica i el que s'hagi de computar d'acord amb el règim d'estimació objectiva.

c) S'inclouen també dins aquest concepte tots els supòsits que, encara que responen a les característiques d'aquest element de la renda, han estat requalificats de manera expressa perquè siguin tractats no pas com a guanys o pèrdues de patrimoni, sinó com a rendiments del capital mobiliari. Per exemple, la transmissió, el reemborsament, l'amortització i el bescanvi o la conversió d'actius, com el deute públic o d'altres.

A més, en segon lloc la LIRPF, en l'apartat 2 de l'article 33, recull una sèrie d'operacions en què, en considerar que hi ha una certa proximitat amb la pura especificació de drets, no es considera que s'alteri la composició del patrimoni, per la qual cosa mai no hi podrà haver guanys ni pèrdues. En aquests casos no es podran actualitzar els valors dels béns o drets rebuts, de manera que, en definitiva, no es fa sinó diferir la tributació del guany patrimonial latent fins al moment que es transmetin aquests béns o drets.

Tampoc hi ha guany patrimonial en les adjudicacions legals o judicials de béns o drets per causa distinta de la pensió compensatòria entre cònjuges que es produeixin per causa d'extinció del règim econòmic matrimonial de separació de béns⁷⁷. S'afegeix, a més, que aquest supòsit no pot donar lloc en cap cas a les actualitzacions dels valors dels béns o drets adjudicats. Tampoc en el cas de les aportacions als patrimonis protegits constituïts a favor de persones amb discapacitat.

Als supòsits anteriors se sumen altres supòsits de naturalesa diversa i poc clara en els quals es considera que no hi ha guany o pèrdua patrimonials. El primer és el de les reduccions de capital, que en l'anterior normativa del tribut s'assimilava al d'especificació de drets. En tot cas, es tracten de manera molt semblant, considerant que no hi ha guany o pèrdua, llevat que la reducció de capital tingui per finalitat la devolució d'aportacions, cas en què l'import d'aquesta o el valor normal de mercat dels béns o drets percebuts minora el valor d'adquisició dels valors afectats fins a anul·lar-los, i l'excés que en pugui resultar tributa com a rendiment de capital mobiliari⁷⁸ procedent de la participació en els fons propis de qualsevol tipus d'entitat, en la forma prevista per a la distribució de la prima d'emissió, excepte que aquesta reducció de capital

⁽⁷⁶⁾Article 31.2.2 de la LIRPF.

Operacions segons la LIRPF

L'apartat 2 de l'article 33 de la LIRPF recull com a operacions els supòsits de divisió de la cosa comuna, dissolució de la societat de guanys o extinció del règim econòmic matrimonial de participació i dissolució de comunitats de béns o separació de comuns.

La Disposició Addicional segona del Reial Decret Llei 3/2000, de 23 de juny, estableix també que les operacions de préstec de valors que compleixen uns determinats requisits no donen lloc a alteracions de patrimoni.

⁽⁷⁷⁾Article 33.3. d) LIRPF.

Lectura recomanada

Pel que fa als supòsits en què no hi ha guany o pèrdua patrimonial, vegeu l'apartat 3 de l'article 33 de la LIRPF.

⁽⁷⁸⁾Article 25.1.a de la LIRPF.

procedeixi de beneficis no distribuïts, ja que llavors la totalitat de les quantitats percebudes tributaran com a dividends, primes d'assistència a juntes i participacions en els beneficis de qualsevol tipus d'entitat.

En canvi, entenem que és diferent la naturalesa dels altres supòsits que s'agrupen amb l'anterior (les transmissions lucratives per causa de mort del contribuent i les transmissions lucratives entre vius de les empreses o participacions, la titularitat de les quals és exempta en l'IP i dona lloc a la reducció de la base imposable de l'ISD), que constitueixen veritables **supòsits d'exempció**, com els dels guanys patrimonials posats de manifest amb motiu de les donacions a favor de les entitats sense finalitats de lucre de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, i altres fundacions i associacions declarades d'utilitat pública, la transmissió per majors de seixanta-cinc anys, o per persones en situació de dependència severa o de gran dependència, de l'habitatge habitual i, per fi, el pagament dels deutes tributaris per mitjà de béns que integren el patrimoni històric espanyol.

Malgrat que, en essència, es tracta d'autèntiques disminucions patrimonials, queden excloses del còmput com a tals dins la base imposable de l'IRPF aquelles no justificades, les que són degudes al consum, les ocasionades per transmissions lucratives per actes *inter vivos* o liberalitats i les que són degudes a pèrdues en el joc. S'hi han sumat, d'acord amb l'apartat 5 de l'article 33 de la LIRPF, altres supòsits de naturalesa completament diversa, que tendeixen a eliminar la possibilitat d'acreditar pèrdues patrimonials per mitjà d'operacions de recompra, en què en un termini breu de temps es transmeten i es tornen a adquirir, pel mateix preu o semblant, béns o drets, de manera que el valor del patrimoni del contribuent es manté constant però s'acredita una pèrdua per compensar amb eventuals guanys.

Per això, en concret, no es computen les pèrdues que són degudes a transmissions d'elements que, en el termini d'un any, tornen a ser adquirits pel mateix contribuent; o les derivades de la transmissió de valors o participacions negociables, quan s'hagin adquirit valors homogenis dins els dos mesos anteriors o posteriors, si es tracta de valors cotitzats, o bé d'un any si no cotitzen.

Una vegada coneguts els guanys i les pèrdues patrimonials sotmesos a l'IRPF, cal fer referència a les **regles per a la determinació de l'import**, que amb caràcter general és donat:

- a) En les transmissions oneroses i lucratives, per la diferència entre els valors d'adquisició i de transmissió dels elements patrimonials.
- b) En la resta de casos (per exemple, els guanys en joc i els premis no exempts), pel valor de mercat dels elements patrimonials o les parts proporcionals d'aquests.

Lectura recomanada

Pel que fa a les regles per a la determinació de l'import dels guanys o pèrdues patrimonials, vegeu l'article 34 de la LIRPF.

Amb aquesta finalitat, si s'han fet millores en els elements patrimonials transmesos, se n'ha de distingir la part del valor d'alienació que correspongui a aquestes millores.

Per a aplicar aquestes regles cal tenir en compte que, en el cas de les transmissions oneroses⁷⁹, el **valor d'adquisició** és la suma de l'import real pel qual s'hagi fet l'adquisició, el cost de les inversions i millores fetes i les despeses i els tributs inherents a l'adquisició, exclosos els interessos, i aquesta suma s'ha de minorar en l'import de les amortitzacions deduïbles fiscalment i, en tot cas, de l'amortització mínima.

El valor d'adquisició no és objecte d'actualització llevat del cas de béns immobles, en què s'apliquen els coeficients establerts a la Llei de pressupostos generals de l'Estat⁸⁰. I cal advertir que això pot donar lloc al gravamen de plusvàlues o guanys purament nominals, originats per la inflació, amb el risc de crebantar les exigències del principi constitucional de capacitat econòmica.

D'altra banda, el **valor de transmissió** és l'import satisfet realment sempre que no sigui inferior al de mercat, cas en què s'ha de prendre el valor de mercat. D'aquest valor s'han de deduir les despeses i els tributs que graven la transmissió satisfets pel transmissor.

Les regles generals esmentades es concreten, per als supòsits més habituals o que puguin produir més problemes, establint normes específiques de valoració que analitzar ara amb detall seria massa prolix i que, en definitiva, no fan sinó concretar els valors d'adquisició i transmissió per raó del tipus de béns transmesos (valors cotitzats, participacions en fons propis d'entitats no cotitzades o de societats transparents, etc.) o per causa de la naturalesa de l'operació que genera l'alteració patrimonial (aportacions no dineràries, indemnitzacions, permutes de béns o drets, etc.).

Contingut de les normes específiques de valoració

A títol exemplificatiu podem assenyalar el contingut d'alguna de les normes específiques de valoració⁸¹:

1) Començant per la que s'aplica en el cas de **la transmissió d'accions amb cotització oficial en mercats secundaris**, en què el guany o la pèrdua es computa per la diferència entre valor d'adquisició i transmissió, determinats per la cotització que tingui al mercat oficial en la data de la transmissió o el preu pactat quan sigui superior al de cotització. La transmissió de drets de subscripció no genera, en principi, guany o pèrdua patrimonial, sinó que minora el preu d'adquisició de les accions, llevat que l'import obtingut en la transmissió sigui superior al valor d'adquisició de les accions de què provenen els drets; en aquest cas, la diferència té la consideració de guany patrimonial en el període impositiu en què es produeixi la transmissió d'aquests drets.

2) En el cas de **la transmissió d'accions i participacions no admeses a negociació en mercats secundaris oficials**, el guany o la pèrdua patrimonial es determina per la diferència entre el valor de transmissió i el valor d'adquisició i, llevat que el contribuent provi que l'import satisfet efectivament es correspon amb el que haurien convingut dues parts independents en condicions normals de mercat, el valor de transmissió serà el superior dels següents:

⁽⁷⁹⁾ Apartat 1r de l'article 35 de la LIRPF i article 40 de l'RIRPF.

⁽⁸⁰⁾ Apartat 2n de l'article 35 de la LIRPF.

Transmissió

En els casos de transmissió entre els tributs que graven la transmissió satisfets pel transmissor, hi ha l'import total de l'IIVTNU abonat pel venedor.

⁽⁸¹⁾ Article 37 de la LIRPF.



Borsa de Barcelona

a) El valor teòric resultant del balanç corresponent a l'últim exercici tancat abans de la data de meritació de l'impost o

b) el que resulti de capitalitzar al 20% la mitjana dels resultats dels tres exercicis socials tancats abans de la data de meritació de l'impost.

3) En el cas de **traspàs de locals de negoci**, el guany patrimonial es computa al cedent per la quantitat que li correspongui pel traspàs. Quan el dret de transmissió s'hagi adquirit mitjançant un import, aquest tindrà la consideració de valor d'adquisició. Per contra, si l'arrendador participa en el preu del traspàs, aquesta participació tindrà el caràcter de rendiment del capital immobiliari.

4) En el cas d'**indemnitzacions o capitals assegurats per pèrdues o sinistres en elements patrimonials**, el guany o la pèrdua patrimonial es determina per la diferència entre la quantitat percebuda, o el valor de mercat dels béns, drets o serveis rebuts, i la part proporcional del valor d'adquisició que correspongui al dany.

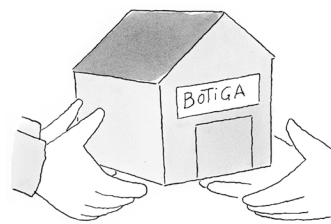
5) En la **permuta de béns i drets**, inclòs el canvi de valors, el guany o la pèrdua patrimonial es determina per la diferència entre el valor d'adquisició del bé o dret que se cedeix i el valor superior dels dos següents:

a) el valor de mercat del bé o dret lliurat;

b) el valor de mercat del bé o dret que es rep a canvi.

6) En el cas de la **transmissió d'elements patrimonials a canvi d'una renda vitalícia**, el guany o la pèrdua patrimonial és la diferència entre el valor actual financer actuarial de la renda i el valor d'adquisició dels elements patrimonials transmesos.

7) Posem ara un darrer exemple que fa referència a un supòsit de particular rellevància: en les **transmissions d'elements patrimonials afectes a activitats econòmiques** es pren com a valor d'adquisició el valor comptable, sens perjudici de les especialitats establertes reglamentàriament respecte a les amortitzacions que en minorin el valor.



Lectura recomanada

Amb relació a les normes específiques de valoració i a la determinació del valor d'adquisició, vegeu l'article 37 de la LIRPF i l'apartat 2n de l'article 40 de l'RIRPF.

Un cop indicades les regles per a determinar l'import dels guanys i les pèrdues patrimonials, cal tenir en compte que la normativa reguladora de l'IRPF, amb la finalitat d'evitar incórrer en cap mena de retroactivitat, manté la vigència del règim transitori establert⁸² per als guanys patrimonials derivats d'elements patrimonials no afectes a activitats econòmiques adquirits abans del 31 de desembre de 1994.

⁽⁸²⁾DT novena de la LIRPF.

Aquest règim, dit breument, permet reduir l'import dels guanys de patrimoni obtinguts en més de dos anys en un determinat percentatge (variable per a les diferents classes d'elements patrimonials) per cada any que romanguin en el patrimoni del contribuent que passi de dos.

Com a regla, l'import del guany o la pèrdua patrimonial s'integra dins la base imposable del tribut. No obstant això, hi ha un **règim especial d'exempció per reinversió** aplicable als guanys patrimonials procedents de la transmissió de l'habitatge habitual, que exclou del gravamen els guanys patrimonials que deriven de la transmissió de la residència habitual del contribuent sempre que l'import total obtingut per la transmissió es reinverteixi, d'una sola vegada, o en un termini no superior a dos anys, en l'adquisició o rehabilitació d'un

Lectura recomanada

Pel que fa a l'exempció per reinversió en els supòsits d'habitatge habitual, vegeu els articles 38 de la LIRPF i 41 de l'RIRPF.

nou habitatge habitual. Si l'import reinvertit és inferior al total que s'ha rebut en la transmissió, només s'exclou de tributació la part proporcional del guany patrimonial obtingut que correspongui a la quantitat reinvertida.

Un règim semblant, però que determina només el diferiment de l'impost, s'aplica als guanys patrimonials obtinguts pels socis o partícips de les anomenades *institucions d'inversió col·lectiva* (els fons d'inversió). Com a conseqüència de la transmissió de les accions o participacions o del reemborsament d'aquestes últimes, els socis o partícips obtenen un guany o pèrdua patrimonial per la diferència de valor entre el valor d'adquisició i el valor de transmissió, però si l'import obtingut com a conseqüència del reemborsament o transmissió es destina a l'adquisició o subscripció d'altres accions o participacions, no es computarà el guany o la pèrdua patrimonial, i les noves accions o participacions conservaran el valor i la data d'adquisició de les accions o participacions transmeses, sempre que es compleixin els requisits de l'article 94 de la LIRPF.

Finalment, per a concloure l'anàlisi del règim dels guanys patrimonials cal esmentar un supòsit particular, el de guanys patrimonials no justificats.

Es consideren així els béns o els drets la tinença, la declaració o l'adquisició dels quals no es correspongui amb la renda o el patrimoni declarats pel contribuent, així com la inclusió de deutes inexistents en qualsevol declaració per aquest impost o per l'IP, o el seu registre en els llibres o els registres oficials.

Els guanys patrimonials no justificats, l'import dels quals és el dels elements patrimonials o deutes, s'han d'integrar en la base liquidable general del període impositiu respecte al qual es descobreixin, llevat que el contribuent provi suficientment que ha estat titular dels béns o drets corresponents des d'una data anterior a la del període de prescripció.

Lectura recomanada

Amb relació a la noció de guanys patrimonials no justificats, vegeu l'article 39 de la LIRPF.

Es tracta d'un concepte problemàtic i que ha generat molta polèmica; el fet d'incloure'l dins la base liquidable de l'IRPF permet el tancament del tribut, perquè fa possible un control efectiu de les rendes sotrestes a l'aplicació de l'impost i que acaben per aparèixer en el patrimoni del contribuent, quan no se'n pot establir l'origen.

1.7. Regles especials de valoració: referència especial a les rendes en espècie

Una vegada identificats els diversos components de la renda del contribuent que s'integren en la base imposable de l'IRPF, convé esmentar algunes **regles comunes** a la valoració de tots ells:

1) En primer lloc, cal indicar que també en l'IRPF s'apliquen les regles de valoració de les operacions vinculades⁸³ establertes al TRLIS⁸⁴.

⁽⁸³⁾Article 16 del TRLIS.

⁽⁸⁴⁾Article 41 de la LIRPF.

2) A part de la regla de valoració de les operacions vinculades, i la de valoració de les rendes estimades de l'article 6.5 de la LIRPF pel valor de mercat, llevat del cas de captació de capitals aliens⁸⁵, en què es recorre a l'interès legal del diner, els problemes principals són els que susciten les rendes en espècie.

⁽⁸⁵⁾Article 40 de la LIRPF.

La **valoració de les rendes en espècie** és una categoria general, ja que la totalitat dels rendiments que s'integren dins la base imposable de l'IRPF es poden satisfer en diner o rebre's en espècie. Per aquesta raó ha calgut precisar-ne la definició, i assenyalar que perquè hi hagi aquesta mena de renda hi han de concórrer tres **requisits**:

a) Hi ha d'haver utilització, consum o obtenció de béns, drets o serveis de manera gratuïta o a un preu inferior al de mercat.

b) La utilització dels béns, drets o serveis s'ha de fer amb finalitats particulars.

c) És irrellevant que la retribució en espècie suposi una despesa real per al pagador.

Encara que es tracti d'una categoria general, la regulació de les rendes en espècie s'ha enfocat sobretot des de la perspectiva dels rendiments de treball, la qual cosa explica que s'esmentin una sèrie de supòsits que, per raons diverses (relacionades en termes generals pel seu contingut social, perquè impliquen un benefici moderat i d'accés generalitzat per a un conjunt de treballadors), queden exonerats de gravamen.

Lectures recomanades

Pel que fa a la noció i les classes de rendes en espècie, vegeu els articles 42 de la LIRPF i del 43 a 48 de l'RIRPF.

Supòsits exonerats de gravamen

Els supòsits considerats rendes en espècie exonerats de gravamen són els següents:

- a) accions pròpies lliurades als treballadors, amb el límit de 12.000 euros anuals;
- b) quantitats destinades a l'actualització, la capacitació o el reciclatge del personal empleat;
- c) productes a preus rebaixats lliurats als treballadors en menjadors d'empresa o en economats de caràcter social;
- d) utilització dels béns destinats als serveis socials i culturals del personal empleat; així com la contractació, directament o indirectament, del servei de primer cycle d'educació infantil amb tercers degudament autoritzats.
- e) primes o quotes satisfetes per l'empresa en virtut d'un contracte d'assegurança d'accident laboral o de responsabilitat civil del treballador;
- f) primes o quotes satisfetes a entitats asseguradores per a la cobertura del treballador, en les condicions establertes reglamentàriament.
- g) prestació del servei d'educació preescolar, infantil, primària, secundària obligatòria, batxillerat i formació professional, als fills dels empleats de centres educatius autoritzats.
- h) les quantitats satisfetes a les entitats encarregades de prestar el servei públic de transport col·lectiu de viatgers amb la finalitat d'afavorir el desplaçament dels empleats entre el seu lloc de residència i el centre de treball, amb el límit de 1.500 euros anuals per cada treballador.

Cal sumar als anteriors supòsits els préstecs amb un tipus d'interès inferior⁸⁶ al legal del diner concertats abans de l'1 de gener de 1992 quan el principal s'hagi posat a disposició del prestatari abans d'aquesta data.

⁽⁸⁶⁾ DA segona de la LIRPF.

Entrant ja en la valoració de les prestacions en espècie⁸⁷, el criteri general és el del valor normal al mercat, que actua com a clàusula de tancament tenint en compte l'elevat nombre de regles específiques de valoració, centrades també en els rendiments del treball en espècie, que estableixen distincions entre les diverses classes de rendes d'aquesta naturalesa.

⁽⁸⁷⁾ Article 43 de la LIRPF.

Sense fer-ne una anàlisi detallada, interessa ressaltar que en alguns casos el valor de mercat és substituït directament per valors objectius i generalment moderats, que fan que aquesta forma de retribució pugui continuar interessant a l'hora de dissenyar un sistema de retribucions fiscalment atractiu per al perceptor. Aquest és el cas de la utilització de l'habitatge, no sols perquè es valora en un percentatge màxim del 10% del valor cadastral, sinó perquè l'import que s'ha d'integrar dins la base imposable no pot superar el 10% de les altres contraprestacions de treball de l'empleat.

Retribucions en espècie

Les retribucions en espècie més habituals són la utilització o lliurament de vehicles automòbils, préstecs a un tipus d'interès inferior al legal del diner, manutenció, allotjament, viatges i similars, primes o quotes satisfetes en virtut de contractes d'assegurança o semblants, quantitats destinades a satisfer despeses d'estudi i manutenció del contribuent, contribucions satisfetes per promotors de plans de pensions, etc.

Però, per damunt de l'examen de les regles particulars aplicables per a valorar les retribucions en espècie més habituals, allò que hem de remarcar és que, amb l'única excepció de les contribucions a plans de pensions o sistemes alternatius de previsió social, l'import que es computa a la base imposable serà el resultat de sumar al valor de la renda en espècie l'import de l'ingrés a compte que correspongui aplicar, llevat que l'import d'aquest ja s'hagi transferit al perceptor de la renda en espècie, d'acord amb l'apartat 2n de l'article 43 de la LIRPF.

1.8. Classes de renda. Renda general i renda de l'estalvi

Una de les principals novetats introduïdes per la Llei 35/2006⁸⁸, consisteix en la classificació de la renda, a efectes del càlcul de l'impost, en renda general o renda de l'estalvi. La qual cosa origina una base imposable general i una base imposable de l'estalvi.

⁽⁸⁸⁾Articles 44 i 47.2 LIRPF.

D'acord amb el que preveu l'art. 45 LIRPF, la renda general està formada pels rendiments i els guanys i pèrdues patrimonials que no tinguin la consideració de renda de l'estalvi, així com les imputacions de rendes (rendes immobiliàries, transparència fiscal internacional, cessió de drets d'imatge i d'institucions d'inversió col·lectiva en paradisos fiscals).

D'altra banda, la renda de l'estalvi (art. 46 LIRPF) està formada per determinats rendiments del capital mobiliari (per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat; per la cessió de capitals, llevat d'entitats vinculades al contribuent a partir de determinats límits; i per les operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa), així com pels guanys i pèrdues patrimonials posats de manifest amb ocasió de la transmissió d'elements patrimonials, amb independència del període de permanència.

Les conseqüències d'aquesta classificació de la renda en general i de l'estalvi van més enllà de la diferent qualificació d'ambdues i s'estenen a la integració i compensació de les rendes un cop classificades en un o un altre tipus de renda; així com a l'existència de tipus de gravamen diferents: en el cas de la renda general s'aplica l'escala de l'impost, cada vegada menys progressiva per la reducció continuada de trams i de tipus, mentre que a la renda de l'estalvi s'apliquen uns tipus del 19% o el 21% (si la base és igual o inferior a 6.000 euros, o bé superior a aquest import), que són inferiors al mínim de l'escala general.

1.9. Integració i compensació de rendes

La renda del període impositiu, formada pels diversos components de la renda es divideix en dues parts ben diferenciades:

1) La **base imposable general** es forma:

- a) D'una banda, integrant i compensant entre ells, sense limitacions, els rendiments i les imputacions de renda⁸⁹.
- b) D'altra banda, compensant i integrant, exclusivament entre ells, en cada període impositiu, els guanys i les pèrdues patrimonials que no es derivin de la transmissió d'elements patrimonials.

⁽⁸⁹⁾Rendes immobiliàries, transparència fiscal internacional, drets d'imatge i institucions d'inversió col·lectiva en paradisos fiscals.

Si el resultat d'aquesta segona operació fos negatiu s'hauria de compensar, en primer lloc, amb el saldo positiu dels rendiments i de les rendes imputades obtingut en el mateix període impositiu, fins al 25% d'aquell.

En segon lloc, si després de la compensació el saldo és negatiu, l'import es pot compensar durant els quatre anys següents, primer amb guanys patrimonials que no es derivin de la transmissió d'elements patrimonials i, si escau, amb rendiments i rendes imputades, sempre amb el límit del 25% de l'import en cada exercici. En cap cas no es pot efectuar aquesta compensació fora del termini de quatre anys per mitjà de l'acumulació a pèrdues patrimonials d'exercicis posteriors.

2) Base imposable de l'estalvi

Pel que fa a la base imposable de l'estalvi, està formada pel saldo positiu de sumar els següents saldos:

En primer lloc, el saldo positiu resultant d'integrar i compensar, exclusivament entre si, els següents rendiments del capital mobiliari: per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat; per la cessió de capitals, excepte a entitats vinculades amb el contribuïent; i per les operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa.

Si el resultat és negatiu, el seu import només es podrà compensar amb el positiu posat de manifest durant els quatre anys següents.

I, en segon lloc, el saldo positiu resultant d'integrar i compensar, exclusivament entre si, els guanys i pèrdues patrimonials posades de manifest en ocasió de la transmissió d'elements patrimonials, amb independència del període de permanència.

Si el resultat és negatiu, el seu import només es podrà compensar amb el positiu posat de manifest durant els quatre anys següents.

La impossibilitat de compensar els eventuais saldos negatius o pèrdues patrimonials amb altres classes de rendes es justifica completament, atès que el tipus de gravamen aplicable a les rendes que componen la base imposable de l'estalvi és un tipus proporcional diferent del que s'aplica a les rendes que integren la base imposable general.

Cal indicar, finalment, que la LIRPF⁹⁰ estableix un règim transitori per als rendiments irregulars negatius, les disminucions patrimonials netes i les bases liquidables regulars negatives procedents dels períodes impositius compresos entre el 1994 i el 1998.

Lectura recomanada

Amb relació a la integració i compensació de rendes en la base imposable general, llegiu l'article 48 de la LIRPF.

La compensació del saldo negatiu

La compensació segons l'article 48 de la LIRPF, s'haurà d'efectuar per la quantitat màxima que permeti cada un dels exercicis següents, sense que es pugui practicar després d'aquest termini mitjançant l'acumulació a pèrdues d'exercicis posteriors.

⁽⁹⁰⁾DT setena de la LIRPF.

1.10. Base liquidable

La base liquidable és el resultat de practicar en la base imposable les reduccions establertes legalment, en aquest cas en la LIRPF⁹¹.

⁽⁹¹⁾ Article 54 de l'LGT i article 50 de la LIRPF.

Com ja s'ha vist, en l'IRPF es diferencia una base imposable general i una de l'estalvi, per la qual cosa, l'aplicació de les reduccions establertes legalment sobre aquestes bases dóna lloc a dues bases liquidables diferenciades, a les quals s'apliquen tipus de gravamen igualment diversos: és a dir, una base liquidable general, que pot ser positiva o negativa, i una base liquidable de l'estalvi que, si existeix, només pot ser positiva:

1) Base liquidable general

La base liquidable general és el resultat d'aplicar a la base imposable⁹² general les reduccions per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, aportacions i contribucions a sistemes de previsió social constituïts a favor de persones amb discapacitat, aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat, pensions compensatòries, quotes i aportacions a partits polítics i mutualitats de previsió social d'esportistes professionals, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència d'aquesta disminució.

⁽⁹²⁾ Les reduccions sobre la base imposable es regulen en els articles 51 a 54 de la LIRPF.

Reduccions sobre la base imposable

1) Reduccions per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social: es poden reduir les aportacions realitzades pels partícips a plans de pensions, incloses les contribucions dels promotors que li hagin estat imputades en concepte de rendiment del treball; les aportacions i contribucions a mutualitats de previsió social, amb determinats requisits; i les primes satisfetes als plans de previsió assegurats, també amb alguns requisits, així com aportacions a plans de previsió social empresarial i primes satisfetes a assegurances privades que cobreixin exclusivament el risc de dependència. Aquestes reduccions tenen un límit conjunt, fixat a l'art. 52 LIRPF, que és la menor de les següents quanties: el 30% de la suma dels rendiments nets del treball i d'activitats econòmiques percebuts individualment en l'exercici (percentatge que s'eleva al 50% per als contribuents majors de 50 anys) o 10.000 euros anuals (quantia que s'incrementa en 2.500 euros addicionals quan els contribuents siguin majors de 50 anys).

També es pot reduir fins a un límit de 2.000 euros per aportacions a plans de pensions, mutualitats de previsió social i plans de previsió assegurats a favor del cònjuge amb rendes inferiors a 8.000 euros.

2) Reduccions per aportacions i contribucions a plans de pensions, mutualitats de previsió social i plans de previsió assegurats constituïts a favor de persones amb discapacitat: reducció pel contribuent de les aportacions fins a un límit màxim de 10.000 euros, si hi ha relació de parentiu o tutoria, i també reducció del mateix contribuent amb discapacitat a fins a un màxim de 24.250 euros.

3) Reduccions per aportacions a patrimonis protegits de persones discapacitades: efectuades per les persones que tinguin relació de parentiu amb el discapacitat, en línia directa o col·lateral, fins al tercer grau, així com pel seu cònjuge o per aquelles persones que el tinguin al seu càrrec en règim de tutela o acolliment, fins a un màxim de 10.000 euros anuals. El conjunt de les reduccions practicades per totes les persones que facin aportacions a un mateix patrimoni no pot excedir de 24.250 euros anuals.

4) Reduccions per pensions compensatòries: reducció de les pensions compensatòries satisfetes per decisió judicial a favor del cònjuge i les anualitats per aliments, amb excepció de les fixades a favor dels fills.

5) **Reducció per quotes i aportacions a partits polítics:** poden ser objecte de reducció amb un límit màxim de 600 euros anuals.

2) Base liquidable de l'estalvi

La base liquidable de l'estalvi⁹³ serà el resultat de disminuir la base imposable de l'estalvi amb el romanent, si n'hi hagués, de la reducció per pensions compensatòries i quotes i aportacions a partits polítics, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència d'aquesta disminució.

⁽⁹³⁾Article 50.2 de la LIRPF.

Compensació de bases liquidables negatives

Pel fet que la base liquidable de l'estalvi sempre ha de ser de signe positiu, sols respecte a la base liquidable general, que pot ser positiva o negativa, es pot plantejar la possibilitat de traslladar les pèrdues a exercicis successius, amb la finalitat de compensar-les amb bases liquidables generals positives.

La compensació referida es pot efectuar amb les bases liquidables generals positives dels quatre anys següents, sempre per l'import màxim que sigui possible en cada un d'ells, i sense que es pugui practicar després d'aquest termini per mitjà de l'acumulació a bases liquidables generals negatives d'anys posteriors. Així, enfront de la possibilitat que el contribuïent distribueixi discrecionalment les pèrdues sofertes dins el termini màxim de compensació (com determinava l'anterior normativa del tribut), la LIRPF obliga a compensar l'import màxim que sigui possible en cada exercici.

Lectura recomanada

En relació amb la compensació de les bases generals negatives, llegiu l'article 50.3 de la LIRPF.

1.11. Adecuació de l'impost a les circumstàncies personals i familiars

La LIRPF adequa l'impost a les circumstàncies personals i familiars del contribuïent, a través del mínim personal y familiar, que constitueix la part de la base liquidable que, per destinar-se a necessitats bàsiques personals i familiars del contribuïent, no se sotmet a tributació⁹⁴ (tècnicament es graven a tipus zero).

⁽⁹⁴⁾Article 56 LIRPF.

Tècnicament s'instrumenten els mínims personals i familiars com la part de la base que es grava a tipus zero (i l'efecte és similar a la deducció en quota); en conseqüència, ja no redueixen la base imposable per calcular la base liquidable. No obstant això, la tècnica que s'utilitza és una mica complicada, ja que, en primer lloc, s'ha d'aplicar la tarifa a la base liquidable i calcular la quota íntegra general corresponent; en segon lloc, s'ha de calcular la quota que correspon als mínims segons la mateixa escala; i, per acabar, s'ha de restar el resultat obtingut d'aquesta segona operació del resultat de la primera operació.

Si la base liquidable general és superior a l'import del mínim personal i familiar, aquest forma part de la base liquidable general. En canvi, quan sigui inferior, forma part de la base liquidable general per l'import d'aquesta i de la base liquidable de l'estalvi per la resta. I, finalment, quan no existeixi base liquidable general, el mínim personal i familiar forma part de la base liquidable de l'estalvi (art. 56.2 LIRPF).

El mínim personal i familiar, doncs, és el resultat de sumar el mínim del contribuent (incrementat quan el contribuent arriba a determinades edats) i els mínims per descendents (s'hi tenen en compte els fills menors de tres anys), ascendents (incrementat a partir d'una determinada edat) i discapacitat (del contribuent, els seus descendents o ascendents a càrrec seu, i incloent-hi les despeses d'assistència), regulats als arts. 57 a 60 LIRPF, incrementats o disminuïts a efectes del càlcul del gravamen autonòmic en els imports aprovats per les comunitats autònomes.

En el cas que dos o més contribuents tinguin dret a aplicar-se els mateixos mínims familiars, l'import s'ha de prorratejar a parts iguals entre ells; però si els contribuents tenen un grau diferent de parentiu amb el descendent, aleshores el mínim familiar correspon als de grau més proper, llevat que no tinguin rendes superiors a 8.000 euros, cas en què correspon als del grau següent.

Igualment, la determinació de les circumstàncies personals i familiars que s'hagin de tenir en compte a l'hora d'aplicar els mínims exempts es farà atenent la situació existent en la data de meritació de l'impost⁹⁵, tot i que en cas de mort d'un descendent que generi el dret a practicar la reducció el mínim per descendent serà de 1.836 euros.

⁽⁹⁵⁾La data de meritació de l'impost és en quasi tots dels casos el 31 de desembre.

Val a dir també que no s'apliquen els mínims familiars als quals ens hem referit quan les persones que generen el dret als mínims presenten declaració per l'IRPF amb rendes superiors a 1.800 euros. Aquest aspecte resulta sorprenent perquè, encara que sembla que la norma intenta evitar que una persona física s'apliqui en la declaració o comunicació el mínim personal i generi al mateix temps el dret a aplicar un mínim familiar pel contribuent amb qui conviu, les circumstàncies ressenyades no impliquen necessàriament que aquest contribuent no vegi minvada la pròpia capacitat contributiva a causa dels descendents.

I això no és sinó un símptoma de la instrumentació normativa defectuosa del mínim familiar, que subordina l'aplicació a requisits que poden ser excessius i que en distorsionen l'aplicació, fins a impedir que compleixin realment la funció d'eximir de gravamen un determinat import de la renda del contribuent que ha de ser destinada a la manutenció dels descendents que en depenen.

1.12. Deute tributari

Establertes ja les bases liquidables general i de l'estalvi, el procés de determinació del deute tributari corresponent a l'IRPF s'inicia mitjançant el càlcul de la quota íntegra, resultat d'aplicar a ambdues bases liquidables els respectius tipus de gravamen. Amb aquest efecte, com a conseqüència de la consideració de l'IRPF com a impost cedit a les comunitats autònomes, que tenen competències normatives per a regular la tarifa, hi ha dos gravàmens diferenciats: l'estatal i l'autonòmic o complementari. Així, doncs, podem distingir:

1.12.1. Càlcul de la quota estatal

Per a determinar el deute tributari, el primer pas el constitueix determinar la quota íntegra estatal, que, al mateix temps, és el resultat de sumar les quotes corresponents a les bases liquidables general i de l'estalvi.

La quota corresponent a la base liquidable general resulta de l'aplicació de l'**escala general** prevista a l'article 63.1 de la LIRPF. En primer lloc, a la base liquidable general s'apliquen els tipus de gravamen continguts en l'escala general. I, en segon lloc, la quantia resultant es minora en l'import derivat d'aplicar a la base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar l'anterior escala.

A partir d'aquesta quota es calcula el **tipus mitjà de gravamen general estatal**⁹⁶, que resulta de multiplicar per 100 el quocient obtingut en dividir la quota derivada de l'aplicació de l'escala general per la base liquidable general.

⁽⁹⁶⁾Article 63.2 de la LIRPF.

No obstant això, a les persones físiques no residents que, amb caràcter excepcional, són considerades contribuents per l'IRPF, se'ls aplica tant l'escala general de l'impost com l'escala prevista en l'art. 65 de la LIRPF, ja que pel fet de no residir habitualment a Espanya difícilment se les pot considerar residents en el territori d'una comunitat autònoma. En aquest cas, per a igualar el tractament amb el de la resta de contribuents el gravamen estatal absorbeix l'autonòmic.

Al costat d'això cal destacar l'existència d'un component de la renda dels contribuents que rep un tractament especial. Es tracta de les **anualitats per a aliments satisfetes a favor dels fills** en virtut de decisió judicial, les quals es consideren rendes exemptes per als perceptors perquè no minoren la base imposable del pagador, encara que difícilment poden considerar-se per a ell, sota cap punt de vista, renda disponible.

Lectura recomanada

Pel que fa a les especialitats aplicables en els supòsits d'anualitats per aliments a favor dels fills, llegiu l'article 64 de la LIRPF.

Conscient d'aquest fet, el legislador ha decidit que aquests imports no quedin sotmesos a la progressivitat de l'impost com si fossin plenament disponibles per al contribuent, i així, quan l'import de les anualitats sigui inferior a la base liquidable general s'ha d'aplicar l'escala que hi correspongui (estatal i autonòmica) de manera separada a l'import de les anualitats per a aliments i a la resta de la base liquidable general. La quantia total resultant es minora en l'import derivat d'aplicar l'escala a la part de la base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar incrementat en 1.600 euros anuals, i no pot resultar negativa com a conseqüència d'aquesta minoració.

A aquesta quota caldrà sumar la corresponent a la base liquidable de l'estalvi, en la part que no correspongui, si escau, amb el mínim personal i familiar, que es grava al tipus proporcional del 9,5% per als 6.000 primers euros i del 10,5% d'aquesta xifra en endavant, menys en el cas d'aquelles persones no

residents en territori espanyol que, amb caràcter excepcional, tributen com a contribuents de l'IRPF, que es graven al tipus del 19% per als 6.000 primers euros i del 21% d'aquesta xifra en endavant. I això per les mateixes raons exposades abans en trobar-nos amb no residents a Espanya, dels quals no es pot dir que resideixin en el territori de cap comunitat autònoma, fet que obliga a incrementar el tipus de gravamen estatal perquè compregui el tipus autonòmic que se'ls aplicaria si residissin al territori d'alguna comunitat autònoma.

Minorant la quota íntegra estatal en la quantia de la deducció per inversió en habitatge habitual i en el 50% de l'import de la resta de les deduccions que recull l'article 68 de la LIRPF s'obté la **quota líquida estatal**, que no pot ser negativa. Aquestes deduccions intenten, sobretot, incentivar la realització d'inversions (en habitatge habitual, activitats econòmiques o béns d'interès cultural) o donatius (a favor d'entitats sense finalitats de lucre o altres fundacions i associacions), alhora que estableixen determinats beneficis per a les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla.

Les **deduccions** de l'IRPF per a la determinació de la quota líquida estatal són les següents:

a) La primera és la **deducció per inversió en l'habitatge habitual**⁹⁷, que en realitat comprèn tres modalitats d'inversió clarament relacionades perquè es refereixen a la residència habitual però de naturalesa distinta:

- l'adquisició de l'habitatge habitual,
- la seva rehabilitació,
- la constitució de dipòsits o comptes habitatge.

La deducció és del 7,5% de les quantitats satisfetes en el període de què es tracti per l'adquisició o la rehabilitació de l'habitatge habitual. La base màxima de la deducció és de 9.015 euros anuals, import que comprèn les quantitats satisfetes per a l'adquisició o la rehabilitació, les despeses originades per l'adquisició o la rehabilitació que hagin anat a càrrec de l'adquirent i, en el cas de finançament aliè, l'amortització del capital i els interessos.

Alternativament, aquesta deducció es pot aplicar sobre les quantitats que es dipositin en entitats de crèdit, en comptes que compleixin determinats requisits de formalització i disposició, i sempre que es destinin a la primera adquisició o rehabilitació de l'habitatge habitual, amb el mateix límit de 9.015 euros.

A més, com a novetat, la Llei 35/2006 permet que, en els casos de nul·litat matrimonial, divorci o separació judicial, els contribuents es puguin continuar practicant aquesta deducció, en els termes que reglamentàriament s'estableixin, per les quantitats satisfetes en el període impositiu per a

⁽⁹⁷⁾Apartat 1r de l'article 68 de la LIRPF i articles 54 a 57 de l'RIRPF.

l'adquisició de la que va ser el seu habitatge habitual durant la vigència del matrimoni, amb el requisit de que continuï essent l'habitatge habitual per als fills comuns i el progenitor en la companyia del qual quedin.

Així mateix, es permet aplicar aquesta deducció quan els contribuents efectuïn obres i **instal·lacions d'adequació en l'habitatge** (inclosos els elements comuns de l'edifici i els que serveixen de pas necessari entre la finca i la via pública). El percentatge de deducció és del 10%.

Finalment, l'aplicació d'aquesta deducció requereix que l'import comprovat del patrimoni del contribuent en acabar el període impositiu superi el valor que tenia en la comprovació a l'inici del període, almenys en la quantitat de les inversions realitzades, sense computar-hi els interessos ni les altres despeses de finançament.

També s'exigeix que el patrimoni del subjecte passiu hagi augmentat de valor justament com a conseqüència de la inversió en habitatge i no pas pel simple canvi de valor dels elements que integren el patrimoni del contribuent; perquè el que es pretén és que les inversions en habitatge habitual siguin conseqüència de l'estalvi de l'exercici i no d'una simple modificació en la composició del patrimoni.

Finalment, hi ha una deducció temporal per obres de millora en l'habitatge habitual, que permet deduir-se un 10% de les quantitats que s'inverteixin entre el 14 d'abril de 2010 i el 31 de desembre de 2012, amb un límit total de 12.000 euros per habitatge. El límit anual màxim per contribuent és de 4.000 euros, sempre que la base imposable sigui igual o inferior a 33.007,20 euros. A mesura que la base imposable augmenti, el límit anual es redueix fins a arribar a zero quan superi els 53.007,20 euros.

b) Junt amb la deducció anterior, cal esmentar en segon lloc les **deduccions en activitats econòmiques**, aplicables als contribuents per l'IRPF que exerceixen activitats econòmiques, i que són els incentius i estímuls a la inversió empresarial establerts a la normativa de l'impost sobre societats, amb els mateixos percentatges i límits de deducció. Aquests incentius s'apliquen als contribuents en règim d'estimació objectiva només si així s'estableix reglamentàriament i, en tot cas, no s'apliquen mai les deduccions per reinversió de beneficis extraordinaris previstes en l'art. 42 del TRLIS.

Lectura recomanada

En relació amb la comprovació de la situació patrimonial del contribuent, podeu veure l'article 70 de la LIRPF.

Lectura recomanada

Pel que fa a les deduccions en activitats econòmiques, vegeu l'apartat 2n de l'article 68 de la LIRPF i els articles 35 a 44 del TRLIS.

Les deduccions per aquest concepte no poden superar conjuntament el 35% de la quota íntegra, tot i que les quantitats que no es puguin deduir en l'exercici es podran aplicar, respectant el mateix límit, en les liquidacions dels períodes impositius que conclouin en els deu anys successius immediats, d'acord amb l'article 44 del TRLIS. A l'efecte de l'aplicació, els límits de les deduccions per activitats econòmiques⁹⁸ es practiquen sobre la quota que resulti de minorar la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica o complementària en l'import total de les deduccions per inversió i despeses de béns d'interès cultural.

c) El tercer tipus de deduccions són les **deduccions per donatius**⁹⁹, entre les quals hi ha, d'una banda, les que preveu la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, i, d'altra banda, el 10% de les quantitats donades a les fundacions reconegudes legalment que retin comptes a l'òrgan de protectorat corresponent, així com a les associacions declarades d'utilitat pública, no compreses en el text legal esmentat.

d) A raons ben diverses obeeixen les **deduccions per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla**¹⁰⁰, que s'articulen per la via de bonificar, com a regla, el 50% de la part de quota que correspongui proporcionalment a les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla, sigui per residents en aquests territoris o per no residents.

e) Constitueixen un cinquè grup les **deduccions per actuacions per a la protecció i difusió del patrimoni històric espanyol i de les ciutats, conjunts i béns declarats patrimoni mundial**¹⁰¹, que comprenen l'adquisició de béns del patrimoni històric espanyol fora del territori espanyol per a la seva introducció a Espanya amb determinats requisits; les despeses de conservació, reparació, restauració, difusió i exposició dels béns del contribuent que estiguin declarats d'interès cultural conforme a la normativa del patrimoni històric de l'Estat i de les comunitats autònomes; i, finalment, la rehabilitació, el manteniment i la reparació d'edificis, i la millora d'infraestructures de la propietat del contribuent situades en l'entorn que sigui objecte de protecció.

L'import de la deducció és del 15% de les inversions fetes, sempre que es compleixin determinats requisits formals i temporals.

En qualsevol cas, la base d'aquesta deducció i la de donatius de l'apartat 3r de l'article 68 de la LIRPF, no pot superar, per a cada una d'elles, el 10% de la base liquidable del contribuent.

f) Un sisè grup de deduccions està constituït pel compte estalvi empresa¹⁰², amb un règim similar al del compte estalvi habitatge. La finalitat és constituir una empresa que sigui societat limitada, en el termini de quatre anys des de l'obertura del compte. L'import de la base màxima anual de deducció és de 9.000 euros i el tipus de deducció és del 15%.

Deduccions

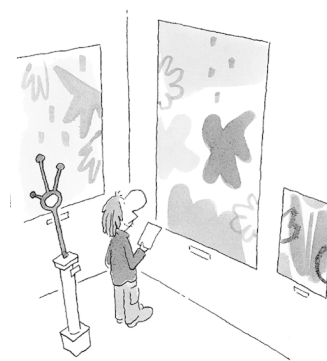
Entre les deduccions per activitats econòmiques s'inclouen les corresponents a les activitats de recerca i desenvolupament, a les activitats d'exportació, a la protecció del medi ambient, a les despeses de formació professional i creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids, etc.

(98) Article 69.2 de la LIRPF.

(99) Apartat 3r de l'article 68 de la LIRPF.

(100) Apartat 4t de l'article 68 de la LIRPF i article 58 de l'RIRPF.

(101) Article 68.5 de la LIRPF.



(102) Article 68.6 de la LIRPF.

g) El setè grup de deduccions és el del **lloguer de l'habitatge habitual**. Els contribuents poden deduir-se el 10,05% de les quantitats satisfetes, sempre que la seva base imposable sigui inferior a 24.020 euros. La base màxima d'aquesta deducció és de 9.015 euros i es va reduint a mesura que augmenta la base imposable.

Finalment, també són deduïbles de la quota íntegra del contribuent a qui s'hagin imputat rendes per la **cessió de drets d'imatge** (per raons estrictament tècniques, les d'evitar la doble imposició) l'IRPF o l'IS i, si s'escau, l'impost o els impostos de naturalesa anàloga als anteriors satisfets a l'estranger per la persona o l'entitat primera cessionària, corresponent a la part de la renda derivada de la quantitat que hagi hagut d'imputar en la seva base imposable; també són deduïbles aquests mateixos impostos quan ja els hagi satisfet la persona física contribuent com a contraprestació per la primera cessió del dret o l'explotació de la seva imatge.

1.12.2. Càlcul del gravamen autonòmic

Per a fer efectiva la cessió parcial de l'IRPF a les comunitats autònomes, fent possible que aquestes exerceixin les competències normatives per a regular, entre altres aspectes, l'escala o tarifa, es va procedir a fraccionar l'escala general en dos trams, estatal i autonòmic, que originàriament eren del 85% i del 15% respectivament després del 67% i del 33%, i actualment del 50% cadascun, que a la LIRPF donen lloc al que es denomina *gravamen autonòmic*, i que en realitat no és més que un dels sumands que integren la quota líquida de l'IRPF.

Els contribuents per l'IRPF queden subjectes al gravamen autonòmic en funció de la residència habitual dins el territori d'una comunitat autònoma, que es fixa en relació amb la permanència en aquest durant el major nombre de dies dins el període impositiu, però aquesta permanència es presumeix, llevat de prova en contra, en el territori on tingui l'habitatge habitual. Quan no sigui possible acreditar la permanència d'un contribuent, la seva residència en el territori d'una comunitat es fixarà atenent el seu centre principal d'interessos, que s'estableix en funció del lloc on obtingui la major part de la base imposable, segons els diversos components de la renda. I, en darrer extrem, es tindrà en compte la darrera residència declarada a l'efecte de l'IRPF.

El canvi de residència entre les comunitats autònomes

A les regles de subjecció al gravamen autonòmic se sumen algunes altres regles que tendeixen a limitar el canvi de residència entre comunitats autònomes que pugui produir una tributació efectiva menor per l'impost, les quals priven d'efectes fiscals els canvis de residència produïts en determinats supòsits. Aquestes regles han estat polèmiques perquè es considera que en alguns casos poden restringir indègudament el dret fonamental a la lliure elecció de residència que proclama l'article 19 de la CE.

Lectura recomanada

Amb relació a la imputació de rendes per a la cessió de drets d'imatge, vegeu l'apartat 4t de l'article 72 de la LIRPF.

Lectura recomanada

Amb relació a la residència habitual en el territori d'una comunitat autònoma, vegeu l'article 72 de la LIRPF.

Per a quantificar aquest gravamen s'apliquen les normes generals del tribut relatives a la determinació de les dues bases imposables i les bases liquidables, general i de l'estalvi, a les quals s'apliquen després les escales establertes per les comunitats autònomes i el tipus de gravamen de l'estalvi.

Així doncs, la **quota íntegra autonòmica** és la suma de la quota determinada per l'aplicació a la part de la base liquidable general que excedeixi de l'import del mínim personal i familiar de l'escala autonòmica, i de la que resulta d'aplicar a la base liquidable de l'estalvi (en la part que no correspongui, si escau, amb el mínim personal familiar) el tipus de gravamen de l'estalvi (9,5% per als 6.000 primers euros i 10,5% d'aquesta xifra en endavant).

A aquests efectes, a la base liquidable general s'apliquen els tipus de gravamen continguts en l'escala autonòmica. La quantia resultant es minora en l'import derivat d'aplicar a la base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar aquesta escala autonòmica.

Pel que fa a l'escala autonòmica, consta de quatre trams, com l'escala general, i tots els trams impliquen una participació de les comunitats autònomes en la recaptació del 50%. Aquesta escala autonòmica es pot modificar per llei autonòmica, d'acord amb el que estipula l'art. 46 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre. Per la seva banda, el tipus de gravamen de l'estalvi, no es pot modificar per llei autonòmica.

Sobre la quota íntegra així determinada, per a calcular la **quota líquida autonòmica**¹⁰³ cal deduir:

a) D'una banda, el tram autonòmic de la deducció per inversió en habitatge habitual previst en l'art. 78 de la LIRPF i el 50% de l'import total de les deduccions previstes en els apartats 2 a 7 de l'art. 68 de la LIRPF.

b) D'altra banda, l'import de les deduccions autonòmiques que les comunitats autònomes, en l'exercici de les seves competències normatives, hagin aprovat fent ús de l'habilitació que conté l'art. 46 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, i que, sense que mai puguin donar un resultat negatiu, poden ser personals, familiars, per inversions no empresarials i per aplicació de renda. D'acord amb l'art. 78 de la LIRPF, també les comunitats autònomes poden aprovar el tram autonòmic de la deducció per inversió en habitatge habitual (en cas contrari, s'aplica, amb caràcter general, el percentatge de 7,5% i quan es tracti d'obres d'adequació de l'habitatge habitual per persones amb discapacitat, el percentatge és del 10%).

Deduccions autonòmiques

Des de l'exercici de 1998, les comunitats autònomes han aplicat deduccions autonòmiques per diferents conceptes (quantitats satisfetes per l'adquisició d'habitatge habitual, donatius, naixements de fills, persones grans, minusvàlides, etc.). Una recopilació com-

Lectura recomanada

Pel que fa a les normes comunes aplicables per a la determinació del gravamen autòmic. Vegeu l'article 71 de la LIRPF.

⁽¹⁰³⁾ Article 77 de la LIRPF.

pleta i actualitzada d'aquestes deduccions es pot consultar a la pàgina web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària www.aeat.es.

1.12.3. Quota líquida total de l'impost i càlcul de la quota diferencial

La suma de les quotes líquides estatal i autonòmica dóna lloc, segons l'article 79 de la LIRPF, a la quota líquida total de l'impost, que s'ha de minorar en l'import de tota una sèrie de conceptes per a determinar la quota diferencial¹⁰⁴, que és l'import que el contribuent haurà d'ingressar o, si és el cas, l'Administració haurà de retornar d'ofici.

⁽¹⁰⁴⁾Art. 103 LIRPF.

Pel que fa a les deduccions aplicables per a ajustar la quota total de l'impost, podem distingir:

a) El primer ajustament obeeix a la correcció de la doble imposició que es produeix quan un contribuent per l'IRPF integra en la base imposable rendes de font estrangera, que normalment deuen haver tributat en un impost semblant a l'estat d'origen. Per això es recull una **deducció per doble imposició internacional**, que fa possible que el contribuent dedueixi de la quota líquida la menor de les quantitats següents:

- L'import efectiu del que ha satisfet a l'estranger per un gravamen anàleg.
- El resultat d'aplicar el tipus mitjà de gravamen a la base liquidable gravada a l'estranger.

Amb aquest efecte, el tipus de gravamen serà el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut en dividir la quota líquida total per la base liquidable, diferenciant-hi les rendes que s'integren en la part general i en l'especial de la base imposable.

b) A cavall entre les dues deduccions que hem examinat es troba la **deducció per doble imposició internacional de dividendes en el cas de transparència fiscal internacional**, que permet minorar la quota líquida del soci d'una entitat subjecta a aquest règim en l'import pagat efectivament a l'estranger (excepte en cas de paradisos fiscals) pels dividendes obtinguts corresponents a rendes imputades prèviament al contribuent en règim de transparència fiscal internacional.

c) L'article 80 bis LIRPF preveu la **deducció per obtenció de rendiments del treball o d'activitats econòmiques**: 400 € anuals, quan la base imposable sigui igual o inferior a 8.000 euros, disminuint l'import de la deducció fins a arribar a zero quan la base imposable sigui superior a 12.000 euros.

Lectura recomanada

Pel que fa a la deducció per doble imposició internacional, vegeu l'article 80 de la LIRPF.

Lectura recomanada

Quant a la imputació de rendes en el règim de transparència fiscal internacional, vegeu l'apartat 8è. de l'article 91 de la LIRPF.

d) L'article 81 de la LIRPF contempla una **deducció per maternitat**. Aquesta deducció és aplicable per a les dones amb fills menors de tres anys que facin una activitat per compte propi o aliè i que estiguin donades d'alta en el règim de la Seguretat Social. La quantia de la deducció és de 1.200 euros per cada fill menor de tres anys, però es calcularà d'una manera proporcional al nombre de mesos en què es compleixen aquests requisits, i es podrà sol·licitar a la Agència Tributària de manera anticipada mensualment.

e) L'article 81 bis LIRPF preveu la **deducció per naixement o adopció** produïts a partir de l'1 de juliol de 2007: 2.500 euros, sempre que el contribuïent realitzi una activitat per compte propi o aliè i estigui donat d'alta a la Seguretat Social o bé hagi obtingut durant el període impositiu anterior rendiments o guanys patrimonials subjectes a retenció o pagaments fraccionats.

f) Per raons diverses, per a calcular la quota diferencial que ha d'ingressar el contribuïent o ha de retornar l'Administració cal deduir de la quota líquida el **conjunt de pagaments a compte suportats o efectuats pel contribuïent**, és a dir, l'import de les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats, sempre que s'hagin ajustat al que preveuen la LIRPF i les seves normes de desenvolupament¹⁰⁵, i també les retencions i ingressos a compte de l'impost de la renda de no residents quan el contribuïent hagi canviat la residència de l'estranger a Espanya.

(105) Lletres f de l'article 79 de la LIRPF.

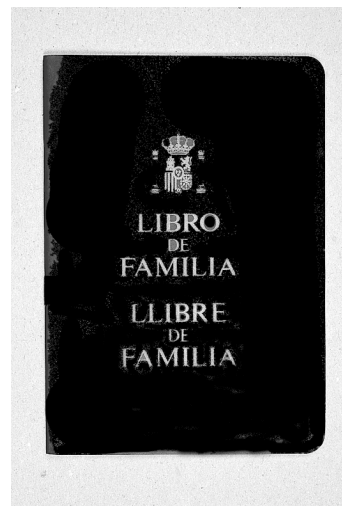
1.13. Tributació familiar

A pesar que l'IRPF es concep com un gravamen netament individual, la LIRPF continua recollint amb caràcter opcional un règim de tributació conjunta de les persones que formen part de les unitats familiars que la mateixa llei defineix. Aquest règim implica la subjecció conjunta i solidària de tots els membres de la unitat familiar al tribut i també la introducció d'algunes modificacions en la quantitat i les condicions d'aplicació del mínim personal i familiar; però, pel que fa a la resta, suposa l'aplicació de les regles generals de l'impost.

La LIRPF recull les **modalitats d'unitat familiar** següents:

a) La integrada pels cònjuges no separats legalment i, si en tenen, els fills menors, amb l'excepció d'aquells que, amb el consentiment dels pares, visquin de manera independent d'aquests, i els fills majors d'edat incapacitats judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada.

b) En els casos de separació legal, o si no hi ha vincle matrimonial, la formada pel pare o per la mare i tots els fills que convisquin amb un o amb l'altre i que reuneixin els requisits assenyalats abans.



Portada d'un llibre de família.

Naturalment, ningú no pot formar part de dues unitats familiars al mateix temps, i la determinació dels membres de la unitat familiar¹⁰⁶ es fa tenint en compte la situació existent el 31 de desembre.

(106) Article 82 de la LIRPF.

L'opció per la tributació familiar

Pel fet que ens trobem davant un règim voluntari convé indicar que l'opció per la tributació familiar es pot fer en qualsevol període impositiu, sense que vinculi perals successius, però sempre ha de comprendre tots els membres de la unitat familiar, ja que si un d'ells presenta una declaració individual aleshores els altres membres han de tributar per aquest mateix règim. L'opció exercida per a un mateix període impositiu no pot ser modificada amb posterioritat respecte al període, si ha finalitzat el termini reglamentari de presentació de la declaració; i, en el cas de falta de declaració, els contribuents han de tributar individualment, llevat que manifestin expressament l'opció elegida en el termini de deu dies a partir del requeriment de l'Administració tributària¹⁰⁷.

(107) Article 83 de la LIRPF.

Pel que fa al **contingut substantiu de la tributació familiar**¹⁰⁸, les normes aplicables a la tributació familiar es poden resumir de la manera següent:

(108) Article 84 de la LIRPF.

- a) Salvant les especialitats establertes expressament, s'apliquen les regles generals de l'impost per a la determinació de la renda.
- b) Les rendes de qualsevol tipus obtingudes per totes les persones integrades en la unitat familiar que hagi optat per la tributació conjunta es graven de forma acumulada o, dit d'una altra manera, s'integren en una única base.
- c) Respecte a l'**aplicació del mínim personal**, en qualsevol de les modalitats d'unitat familiar, la quantia aplicable és la prevista a l'article 57.1 LIRPF, amb independència del nombre de membres que en formin part.

No obstant això, per a l'aplicació del mínim del contribuent per edat superior a 65 o 75 anys, així com per a l'aplicació del mínim per descendents, es tenen en compte les circumstàncies personals de cada un dels cònjuges integrats en la unitat familiar. Ara bé, no és procedent, en cap cas, l'aplicació d'aquests mínims pels fills, sense perjudici de la quantitat que correspongui pel mínim per descendents i discapacitat.

d) La base imposable de la unitat familiar matrimonial es redueix en 3.400 euros anuals i la de les monoparentals en 2.150 euros anuals, llevat que el contribuent convisqui amb el pare o la mare d'alguns dels fills que formen part de la seva unitat familiar.

e) Una altra especialitat és la referida al límit màxim de reducció de la base imposable per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social i sistemes de previsió social constituïts a favor de persones amb discapacitat, aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat i mutualitats de previsió social d'esportistes professionals, perquè el límit d'aquestes aportacions no constitueix un límit conjunt familiar, sinó que es computa individualment per a cada partícip o mutualista integrat en la unitat familiar.

f) És possible, sense cap mena de limitacions, compensar en tributació conjunta les pèrdues patrimonials i les bases liquidables negatives procedents de declaracions individuals; en canvi, la compensació de partides negatives procedents de declaracions conjuntes quan posteriorment un dels contribuents presenta declaració individual es limita a les persones físiques que van generar les rendes negatives.

g) Tots els membres de la unitat familiar que hagin optat per la tributació conjunta responen de manera conjunta i solidària del pagament del tribut, sens perjudici del dret posterior al prorrateig del deute tributari.

La tributació conjunta o familiar, una vegada eliminada la tarifa especial que establia l'anterior normativa de l'IRPF per a aquest règim, no té més especialitats, de manera que, en la pràctica, l'únic avantatge que suposa respecte a la tributació individual és la possibilitat d'aplicar les reduccions de la base imposable previstes a l'article 84.2, apartats 3r i 4t de la LIRPF. Per això es pot predir que aquest règim serà beneficiós fiscalment, de manera pràcticament exclusiva, per a les unitats familiars monoparentals o per a aquelles unions matrimoniales en què només un dels cònjuges aporta rendes de quantitat significativa.

1.14. Règims especials

Finalment, s'integren dins la base imposable de l'IRPF tota una sèrie de conceptes que podem aplegar sota la denominació de *règims especials* (que a l'anterior LIRPF s'anomenaven de *rendes imputades*), és a dir, rendes que el contribuent no té disponibles però que, per raons diverses, són objecte de gravamen.

Es tracta de les rendes immobiliàries imputades als titulars d'habitatges urbans que no generen rendiments del capital, de les rendes imputades als socis, hereus, comuners o partícips de les entitats en règim d'atribució de rendes, de les rendes imputades en la denominada *transparència fiscal internacional*, de les rendes imputades per la cessió de drets d'imatge, el règim especial per a treballadors desplaçats i, per fi, de les rendes imputades als socis o partícips d'institucions d'inversió col·lectiva constituïdes en paradisos fiscals.

Podem distingir els **tipus de rendes imputades** següents:

1) El primer tipus de rendes imputades són les **rendes immobiliàries** que han de computar els titulars de béns immobles urbans, excloent-ne l'habitatge habitual i el sòl no edificat, així com els immobles rústics amb construccions que no resultin indispensables per al desenvolupament d'explotacions agrícoles, ramaderes o forestals, que no es trobin en ambdós casos afectes a activitats econòmiques ni generin rendiments del capital (exclòs l'habitatge habitual i el sòl no edificat).

L'import de la renda imputada serà, com a regla, del 2% del valor cadastral de l'immoble, determinat proporcionalment al nombre de dies que correspongui en cada període impositiu. En el supòsit que els valors cadastrals hagin estat revisats, modificats o determinats de conformitat a un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general, i hagin entrat en vigor a partir de l'1 de gener de 1994, la renda imputada ha de ser de l'1,10% del valor cadastral, i si en la data de meritació de l'impost els béns immobles urbans no tenen valor cadastral, o bé aquest no s'ha notificat al titular, la renda imputada serà de l'1,10% del 50% del valor que correspongui a l'immoble a l'efecte de l'IP.

Supòsits específics de rendes immobiliàries

Quan es tracti d'immobles en construcció i en els casos en què, per raons urbanístiques, l'immoble no sigui susceptible d'ús, no s'estimarà cap renda. En els supòsits de multipropietat o d'aprofitament per torns de béns immobles amb una durada superior a dues setmanes l'any, la imputació s'ha d'efectuar al titular del dret real, prorratejant el valor cadastral en funció de la durada anual del període d'aprofitament. Quan en la data de meritació de l'impost els immobles no tinguin valor cadastral o no hagi estat notificat al seu titular es prendrà com a base d'imputació el preu d'adquisició del dret d'aprofitament.

Aquestes rendes immobiliàries s'imputen als titulars dels béns immobles; així el criteri d'individualització és idèntic al dels rendiments del capital; no obstant, si existeixen drets reals de gaudi aleshores serà el titular del dret qui haurà de computar la renda¹⁰⁹ que, altrament, correspondria al propietari.

2) El segon supòsit de rendes imputades obeeix al **règim d'atribució de rendes**¹¹⁰, d'acord amb el qual les rendes corresponents a les entitats sense personalitat jurídica previstes en l'article 35.4 de l'LGT s'atribueixen als socis, hereus, comuners o partícips, respectivament, d'acord amb la naturalesa derivada de l'activitat o font d'on procedeixen.

En general, les rendes es determinen d'acord amb les normes de l'IRPF, però no seran aplicables les següents reduccions: reduccions del rendiment del capital immobiliari per arrendament d'immobles destinats a habitatge i per rendiments amb un període de generació superior a dos anys o obtinguts de forma notòriament irregular en el temps; reduccions del rendiment del capital immobiliari aplicables a la propietat intel·lectual, assistència tècnica, arrendament de béns mobles i cessió del dret a l'explotació de la imatge, quan tinguin un període de generació superior a dos anys o hagin estat obtinguts de forma notòriament irregular en el temps; i les reduccions aplicables als rendiments d'activitats econòmiques. Com a especialitat, la renda atribuïble es determi-

Lectura recomanada

Amb relació a la consideració de béns immobles de naturalesa urbana, vegeu l'article 61.3 del TRLRHL i els articles 6 a 8 i la DT 1a de l'RD legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei del Cadastre Immobiliari.

Lectura recomanada

Pel que fa als supòsits de multipropietat o d'aprofitament per torns de béns immobles amb una durada superior a dues setmanes l'any, vegeu la Llei 42/1998, de 15 de desembre.

⁽¹⁰⁹⁾Article 85 de la LIRPF.

⁽¹¹⁰⁾Articles 86 a 90 de la LIRPF.

na d'acord amb el TRLIS quan tots els membres de l'entitat siguin subjectes passius d'aquest impost o quan aquests membres són contribuents per l'IRNR amb establiment permanent.

En tots els casos, les rendes estaran subjectes a retenció o ingrés a compte i s'atribuiran als partícips de les entitats segons les normes o pactes aplicables en cada cas o, si aquests no consten a l'Administració, per parts iguals. D'altra banda, aquests partícips, contribuents per l'IRPF, es poden aplicar les reduccions per les rendes generades en més de dos anys o irregulars en el temps.

Per acabar, qui tingui la representació de les entitats en règim d'atribució de rendes, o fins i tot els mateixos membres de les entitats, quan aquestes siguin estrangeres, han de presentar una declaració informativa relativa a les rendes que s'han d'atribuir als seus membres, tot i que aquest deure no s'exigirà a les entitats que no exerceixin activitats econòmiques i que obtinguin unes rendes no superiors a 3.000 euros anuals.

3) Com a tercer règim especial, cal fer referència a les rendes imputades en la denominada **transparència fiscal internacional**¹¹¹, que fa computar dins la base imposable del contribuent determinades rendes positives obtingudes per entitats no residents en territori de la Unió Europea (llevat que resideixin en un paradís fiscal), beneficiàries d'un règim fiscal privilegiat, i que són controlades per ell o per altres contribuents amb els quals té vincles de parentiu, pel fet de tenir una participació igual o superior al 50% de capital, fons propis, resultats o drets de vot, en la data de tancament de l'exercici social de l'entitat no resident participada.

La imputació de la renda positiva es produeix exclusivament quan es tracti de rendes no derivades d'una activitat empresarial o econòmica, segons el sentit donat a aquesta expressió per la LIRPF; entre altres, les rendes positives que provenen de la titularitat de béns immobles, llevat que es trobin afectes a una activitat empresarial, les derivades de la participació en fons propis d'entitats o de la cessió a tercers de capitals propis, tret del cas, per exemple, que siguin tingudes per entitats de crèdits i asseguradores com a conseqüència de l'exercici de les seves activitats, etc.

Tenint en compte la possibilitat que l'entitat no resident obtingui, simultàniament, rendes derivades d'una activitat econòmica i rendes que no tenen aquesta característica, s'ha previst que quan l'import de les rendes no derivades d'una activitat econòmica sigui inferior a un determinat percentatge del total de les rendes obtingudes per aquesta entitat no resident, no es farà la imputació d'aquelles.

⁽¹¹¹⁾ Article 91 de la LIRPF.

Altres tipus de rendes

Rendes no derivades d'una activitat econòmica són, per exemple, les rendes procedents d'immobles, actius financers o increments de patrimoni quan la suma de tots els imports sigui inferior al 15% de la renda total o al 4% dels ingressos totals de l'entitat no resident.

Perquè es pugui aplicar aquest règim cal, a més, que l'entitat no resident gaudeixi d'un règim fiscal privilegiat, i s'entén que és així quan l'import satisfet per l'entitat no resident és, per raó del gravamen de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS, inferior al 75% del que li hauria correspost, d'acord amb el TRLIS, per l'impost espanyol.

L'import de la renda positiva que s'ha d'imputar en la base imposable general es calcula d'acord amb el que preveu el TRLIS, i s'imputa al període impositiu que compregui el dia en què l'entitat no resident hagi conclòs l'exercici social. El contribuent pot optar per imputar la renda en el període impositiu que compregui el dia en què s'aprovin els comptes socials corresponents a l'exercici, sempre que no hagin transcorregut més de sis mesos des de la data de tancament d'aquest.

En tot cas, la xifra que correspon imputar al contribuent es determina en proporció a la participació en el capital, els fons propis o els drets de vot de l'entitat de què sigui titular.

Per acabar, és deduïble de la quota líquida de l'IRPF l'impost satisfet efectivament a l'estranger per raó de la distribució de dividends o participacions en beneficis, per la part que correspongui a la renda positiva inclosa a la base imposable; però en cap cas no es pot deduir un import superior a la quota íntegra que li correspondria pagar a Espanya per la renda positiva inclosa a la base imposable, ni tampoc pot deduir els impostos satisfets en països o territoris qualificats com a paradisos fiscals.

4) El quart supòsit que hem d'examinar és el de la **cessió de drets d'imatge**, que normalment dóna lloc a rendiments del capital mobiliari, però que si s'obtenen per mitjà de societats interposades podrien quedar al marge del tribut.

Per això s'ha establert aquest règim especial d'imputació, que és aplicable sempre que hi concorrin les **circumstàncies** següents:

- a) El contribuent ha hagut de cedir el dret a l'explotació de la pròpia imatge o ha d'haver autoritzat alguna altra persona o entitat per a efectuar aquesta cessió.
- b) És necessari que el contribuent presti serveis a una persona o entitat en l'àmbit d'una relació laboral.

c) Cal que la persona o l'entitat amb què el contribuent manté la relació laboral, o qualsevol altra persona o entitat vinculada a aquells, hagi obtingut, per mitjà d'actes concertats amb persones o entitats residents o no residents, la cessió del dret a l'explotació o l'autorització per a utilitzar la imatge del contribuent.

d) L'import dels rendiments de treball obtinguts en el període impositiu per la persona física contribuent ha de ser inferior al 85% de la suma d'aquests rendiments del treball i l'import total satisfet en concepte de cessió de drets d'imatge.

La quantitat que s'ha d'imputar en la base imposable és el resultat de sumar el valor de la contraprestació satisfeta i l'ingrés a compte que, si és el cas, ha de practicar l'entitat amb la qual el contribuent té la relació laboral quan la contraprestació es doni a una persona o entitat no resident. Al resultat d'aquesta suma cal restar el valor de la contraprestació obtinguda per la persona física com a conseqüència de la cessió o autorització del dret a l'explotació de la imatge a la persona o entitat (resident o no resident).

Es tracta d'un règim articulat d'una manera summament complexa, que pot interferir amb el règim d'atribució de rendes, amb el qual ha d'estar coordinat i que, a més, és gairebé inevitable que doni lloc a una doble imposició, que la LIRPF pretén corregir establint una sèrie de deduccions específiques que se sumen a les que el contribuent pugui haver de practicar en la quota íntegra del tribut.

5) El cinquè dels règims especials és el relatiu als **treballadors desplaçats a territori espanyol**¹¹². De conformitat amb aquest règim, qui adquireixi la residència fiscal espanyola com a conseqüència del seu desplaçament per motius de treball en territori espanyol pot optar entre tributar per l'IRPF o per l'IRNR en el període de canvi de residència i durant els cinc següents, complint determinats requisits i mantenint la condició de contribuent per l'IRPF.

Pel que fa a això, l'art. 93 LIRPF estableix els següents requisits que han de complir els contribuents per poder acollir-se a aquest règim:

- Que no hagin estat residents a Espanya durant els deu anys anteriors al seu nou desplaçament a territori espanyol.
- Que el desplaçament a territori espanyol es produeix com a conseqüència d'un contracte de treball.
- Que els treballs es realitzin efectivament a Espanya.

Lectura recomanada

Pel que fa a la imputació de rendes com a conseqüència de la cessió de drets d'imatge, vegeu l'article 92 de la LIRPF.

⁽¹¹²⁾ Art. 93 de la LIRPF i 113 a 120 RiRPF.

- Que aquests treballs es realitzin per a una empresa o entitat resident a Espanya o per a un establiment permanent situat a Espanya d'una entitat no resident en territori espanyol.
- Que els rendiments del treball que es derivin d'aquesta relació laboral no estiguin exempts de tributació per l'impost sobre la renda de no residents.
- Que les retribucions previsible derivades del contracte de treball en cadascun dels períodes impositius en què s'apliqui aquest règim especial no superin la quantia de 600.000 euros anuals.

6) Finalment, es regula el **règim especial de les institucions d'inversió col·lectiva**, que la LIRPF recull en termes molt semblants als del TRLIS, el qual disposa, a més de la tributació de les rendes obtingudes pels partícips com a rendiments del capital mobiliari (pels resultats distribuïts) o guanys i pèrdues patrimonials (per la transmissió o reemborsament de les accions o participacions), una nova renda imputada als contribuents per l'IRPF que participin en institucions d'inversió col·lectiva constituïdes en paradisos fiscals.

Aquests contribuents, **socis o partícips de les institucions d'inversió col·lectiva en països o territoris considerats com a paradisos fiscals** hauran d'integrar a la seva base imposable general la diferència positiva (mai negativa) entre el valor liquidatiu de participació el dia de tancament del període impositiu i el seu valor d'adquisició. Els beneficis distribuïts¹¹³ per la institució d'inversió col·lectiva no s'imputen, i minoren el valor d'adquisició de la participació.

La quantitat imputada es considera un valor d'adquisició superior a efectes fiscals. Així, s'intenta corregir l'eventual doble imposició derivada del gravamen de la renda, en primera instància, mitjançant la referida imputació, i, en un moment posterior, quan es transmet l'acció o es percep el benefici distribuït.

Per fi, s'estableix una presumpció, que admet prova en contra, en virtut de la qual la diferència entre el valor de liquidació de la participació i el seu valor d'adquisició és del 15% del valor d'adquisició; amb això es vol establir una renda presumpta per al cas que l'Administració tributària no tingui informació respecte als valors de liquidació de les entitats constituïdes en paradisos fiscals.

Lectura recomanada

Amb relació a la tributació dels socis o partícips en el règim especial de les institucions d'inversió col·lectiva, llegiu l'article 94 de la LIRPF.

⁽¹¹³⁾ Article 95 de la LIRPF.

1.15. Gestió de l'impost

La gestió de l'IRPF, com la de la majoria dels grans impostos en els moderns sistemes tributaris de masses, descansa sobre la **col·laboració del contribuent**, que, en compliment dels deures legals deguts, no sols ha de declarar totes les dades i circumstàncies rellevants per a calcular el tribut, sinó que simultàniament ha de practicar una autoliquidació i fer l'ingrés de l'import del deute resultant.

A més cal afegir que, per a facilitar de manera continuada la liquiditat que necessita el Tresor i al mateix temps aconseguir un efecte d'il·lusió fiscal que faci més suportable el gravamen (alhora que proporciona a l'Administració nombrosíssims volums d'informació), s'han establert mecanismes de **retenció i ingressos a compte**, basats en l'exigència legal de col·laboració dels pagadors de rendes, els quals compleixen un paper essencial en la gestió del tribut.

En aquesta línia, el propòsit principal de les reformes introduïdes en aquesta matèria ha estat ajustar al màxim el sistema de pagaments a compte, a fi que l'import d'aquests pagaments es correspongui al més exactament possible amb la quota final que s'ha de satisfer, de manera que pugui reduir-se el nombre de declarants i de sol·licituds de devolució. En aquest sentit, podem assenyalar els **aspectes següents**:

1) Al propòsit d'ajustar al màxim el sistema de pagaments a compte obeeix la regulació de l'**obligació de declarar**, del qual s'eximeix els contribuents que obtinguin exclusivament les rendes següents:

a) Rendiments del treball, amb el límit de 22.000 euros bruts anuals. Aquest límit es redueix a 11.200 euros en quatre casos: si el contribuent percep rendiments del treball de més d'un pagador (excepte quan la suma de les quantitats percebudes del segon i de la resta de pagadors no superin en el seu conjunt la quantitat de 1.500 euros bruts anuals, i quan es tracti de contribuents que perceben exclusivament rendiments dels previstos en l'article 17.2 a) de la LIRPF –pensions, prestacions de mutualitats generals obligatòries de funcionaris, prestacions de plans de pensions, prestacions per jubilació i invalidesa, prestacions dels plans de previsió assegurats–, ja que aleshores el límit serà el general de 22.000 euros bruts anuals); si el contribuent percep pensions compensatòries del cònjuge o anualitats per aliments no imposades per decisió judicial, és a dir, no exemptes de l'impost; si el pagador dels rendiments del treball no està obligat a retenir d'acord amb la previsió reglamentària; o quan el contribuent percep rendiments íntegres del treball no subjectes a tipus fix de retenció.

Lectura recomanada

Amb relació a l'obligació del contribuent de declarar, vegeu els articles 96 de la LIRPF i 61 de l'RIRPF.

b) rendiments del capital mobiliari i guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrés a compte, amb el límit de 1.600 euros anuals;

c) rendes immobiliàries imputades, rendiments del capital mobiliari no subjectes a retenció derivats de lletres del Tresor i subvencions per a l'adquisició d'habitatges de protecció oficial o de preu taxat, amb el límit conjunt de 1.000 euros anuals, i pèrdues patrimonials inferiors a 500 euros.

d) rendiments del treball, de capital, o d'activitats professionals, i també guanys patrimonials, amb el límit conjunt de 1.000 euros anuals.

En tot cas, estan obligats a declarar els contribuents que tinguin dret a practicar deduccions per adquisició d'habitatge, per compte estalvi empresa, per doble imposició internacional, o que facin aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat, plans de pensions, plans de previsió assegurats o a mutualitats de previsió social, plans de previsió social i assegurances de dependència que redueixin la base imposable.

Al deure de declarar, que afecta tots els contribuents que no n'estiguin eximits en els termes, models, forma i terminis que fixi el ministre Hisenda, s'uneix el deure de practicar l'**autoliquidació** corresponent, és a dir, determinar el deute tributari que els correspongui i, en cas que n'hi hagi, efectuar-ne l'ingrés, que es pot fraccionar en dues parts sense interès ni cap recàrrec. A més, el contribuent casat i no separat legalment amb una autoliquidació a ingressar, en el moment de presentar la declaració, podrà sol·licitar la suspensió de l'ingrés del deute tributari, sense interessos de demora, en una quantia igual o inferior a la devolució a la qual tingui dret el seu cònjuge per aquest mateix impost, que haurà de presentar la seva autoliquidació simultàniament.

Finalment, els contribuents podran sol·licitar que la Administració tributària els remeti, a efectes merament informatius, un esborrany de declaració, sempre que obtinguin rendes procedents exclusivament de rendiments del treball; rendiments del capital mobiliari subjectes a retenció o ingrés a compte, i també els derivats de lletres del Tresor; imputacions de rendes immobiliàries, sempre que procedeixin com a màxim de dos immobles; i guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrés a compte, i també les subvencions per a l'adquisició d'habitatge habitual.

En el règim de l'esborrany de declaració de l'article 98 de la LIRPF, s'indica que si el contribuent subscriu o confirma aquest esborrany, aquest document tindrà la consideració de declaració per l'IRPF i que si aquest subjecte considera que l'esborrany no reflecteix la seva situació tributària haurà de presentar la declaració corresponent, si bé, en determinats casos, es pot instar la seva rectificació. Quan l'Administració tributària no disposi de la informació necessària per a l'elaboració d'aquest esborrany, posarà a disposició del contribuent les dades que puguin facilitar-li la confecció de la declaració de l'impost.

Lectura recomanada

Pel que fa a l'autoliquidació i l'ingrés corresponent, podeu llegir els articles 97 de la LIRPF i 62 de l'RIRPF.

El pagament dels deutes corresponents a l'IRPF es pot efectuar per mitjà del lliurament de béns que formin part del patrimoni històric espanyol i que estiguin inscrits en l'Inventari general de béns mobles o en el Registre general de béns d'interès cultural.

Però, com ja hem avançat, la quota diferencial pot resultar negativa en el supòsit que la suma de les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats sigui superior a l'import de la quota resultant de l'auto-liquidació. En aquest cas l'Administració procedirà, si escau, sobre la base de la declaració presentada i els justificants de les dades que hi constin, a practicar una liquidació provisional¹¹⁴ en un termini de sis mesos i fer la devolució de l'excés sobre la quota. Si no es dicta la liquidació provisional en el termini assenyalat, l'Administració ha de procedir a la devolució d'ofici, de manera que si no s'ordena el pagament de la devolució en aquest termini de sis mesos per causa no imputable al contribuent s'aplicarà automàticament a la quantitat de la devolució l'interès de demora.

⁽¹¹⁴⁾Article 103 de la LIRPF i 65 de l'RIRPF.

En tot cas, sobre la base de les dades que constin en les declaracions presentades pels contribuents i dels justificants aportats o en poder de l'Administració, es pot procedir a practicar **liquidacions provisionals**¹¹⁵. Les liquidacions provisionals, segons l'art. 66 RIRPF, només poden fer referència als contribuents que no hagin de presentar declaració en aquells supòsits en què les dades que hagin facilitat al pagador del rendiment siguin falses, incorrectes o inexactes, de manera que determinen una retenció inferior a la que és procedent.

⁽¹¹⁵⁾Articles 102 de la LIRPF i 66 de l'RIRPF.

2) Pel que fa al **sistema de pagaments a compte** de l'IRPF, consisteix en la realització de retencions, ingressos a comptes i pagaments fraccionats, tots modalitats de pagament a compte que s'apliquen segons la naturalesa de les rendes de què es tracti:

a) Així, les **retencions** constitueixen el pagament a compte que s'aplica típicament als rendiments, en els quals el pagador reté un percentatge determinat sobre l'import que s'ha de satisfer, variable en els rendiments del treball i fix en els del capital i d'activitats econòmiques, i assumeix l'obligació d'ingressar-lo al Tresor.

b) D'altra banda, els **ingressos a compte** són la tècnica que permet efectuar pagaments a compte respecte a les rendes abonades en espècie, les quals, pel seu mateix caràcter, no poden quedar subjectes a retenció. Per això a la LIRPF es regulen de forma bàsicament unitària, i es difereix la major part del seu règim jurídic al desplegament reglamentari.

Lectures recomanades

Pel que fa a les normes generals de les retencions i ingressos a compte, vegeu els articles 99 a 101 de la LIRPF i 74 a 112 de l'RIRPF.

L'art. 101 de la LIRPF especifica els percentatges de retenció, ingrés a compte i pagaments fraccionats depenent dels diferents tipus de rendes.

El règim jurídic de les retencions i dels ingressos a compte

Pel que fa al règim jurídic de les retencions i dels ingressos a compte podem assenyalar els aspectes següents:

1) Estan obligats a retenir o practicar ingressos a compte les persones jurídiques i la resta d'entitats que satisfacin o abonin rendes subjectes a l'IRPF, els contribuents que abonin aquestes rendes en l'exercici de la seva activitat econòmica, com també les persones físiques i jurídiques, i la resta d'entitats no residents que operin a Espanya per mitjà d'un establiment permanent o que, sense aquest, abonin rendiments del treball o altres rendiments subjectes de manera expressa a retenció o ingrés a compte.

S'exonera de l'obligació de retenció les missions diplomàtiques i oficines consulars a Espanya d'Estats estrangers.

2) Estan subjectes a retenció o ingrés a compte els rendiments del treball, del capital mobiliari, de les activitats professionals i de les agrícoles o ramaderes, els guanys patrimonials derivats de la transmissió d'accions o participacions en institucions d'inversió col·lectiva i una altra sèrie de rendes (procedents de l'arrendament d'immobles urbans, de la propietat intel·lectual, industrial, assistència tècnica, premis, etc.), amb independència de la qualificació que els correspongui.

3) A més de les rendes exemptes i altres conceptes exceptuats de gravamen, respecte als quals no hi ha obligació de retenir o ingressar a compte, hi ha determinats rendiments exclosos expressament de retenció, com els derivats de lletres del Tresor, de valors de deute públic, etc.

4) Les persones que estan obligades a retenir o ingressar a compte queden subjectes a l'obligació de pagament al Tresor, amb independència que hagin complert o no de manera efectiva el deure de retenir l'import corresponent.

5) Els perceptors de rendes subjectes a retenció les han de computar per l'import íntegre meritat i, en el cas que no s'hagués practicat la retenció, o s'hagués fet per un import inferior al degut, es podrien deduir de la quota líquida la quantitat que se'ls hauria hagut de retenir, excepte en el cas de retribucions establertes legalment.

6) En el supòsit que hi hagi l'obligació d'ingressar a compte, es considerarà que l'ingrés s'ha efectuat i, en conseqüència, el contribuent ha de computar dins la base imposable la valoració de la retribució en espècie més l'ingrés a compte, llevat que li hagués estat transferit.

7) Quan el contribuent adquireixi la seva condició per canvi de residència, tindran la consideració de pagaments a compte d'aquest impost les retencions i ingressos a compte de l'impost sobre la renda de no residents practicades durant el període impositiu en què es produeixi el canvi de residència.

8) Quan en virtut de resolució judicial o administrativa s'hagi de satisfer una renda subjecta a retenció o ingrés a compte d'aquest impost, el pagador haurà de practicar aquesta sobre la quantitat íntegra que estigui obligat a satisfer i n'haurà d'ingressar l'import.

c) Al costat de les retencions i dels ingressos a compte, el TRLIRPF recull un darrer mecanisme d'avançament d'ingressos per mitjà de **pagaments fraccionats**, que han d'efectuar els contribuents que exerceixen activitats econòmiques, autoliquidant i ingressant l'import en els termes establerts per reglament.

Lectura recomanada

Pel que fa als pagaments fraccionats que han d'efectuar els contribuents, vegeu els articles 99 a 101 de la LIRPF i 109 a 112 de l'RIRPF.

Regulació dels pagaments fraccionats

Pel que fa al règim jurídic dels pagaments fraccionats podem assenyalar els aspectes següents:

1) Aquells que exerceixen activitats econòmiques han d'efectuar pagaments fraccionats, llevat que l'any anterior almenys el 70% dels seus ingressos hagin quedat subjectes a retenció o ingrés a compte. Si es tracta d'activitats agrícoles o ramaderes, aquest càlcul s'ha de fer sobre els ingressos de l'explotació, exceptuant-ne les subvencions i indemnitzacions.

2) En el cas d'entitats en règim d'atribució de rendes, els pagaments fraccionats els ha d'efectuar cada un dels seus membres en proporció a la participació que tinguin en el benefici de l'entitat.

3) L'import del pagament fraccionat es determina aplicant el percentatge establert per reglament sobre els rendiments nets. Els percentatges i el rendiment sobre el qual s'apliquen són diversos per a les activitats sotmeses a estimació directa i estimació objectiva, i el mateix ocorre per a les activitats agrícoles, ramaderes, forestals i pesqueres.

4) De l'import inicial del fraccionament cal deduir les retencions practicades i els ingressos a compte efectuats, en les condicions establertes reglamentàriament, amb la finalitat d'evitar, lògicament, que respecte a un mateix rendiment es produeixin diversos pagaments anticipats.

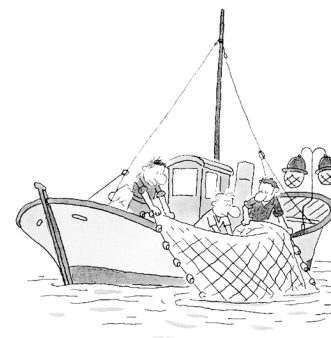
5) La declaració i l'ingrés dels pagaments fraccionats es fa trimestralment, en les condicions, la manera i el lloc que estableixi el ministre Hisenda.

3) Finalment, cal fer un breu esment de les **restants obligacions formals** dels contribuents i els obligats a fer pagaments a compte, que en general es refereixen a la conservació, durant el període de prescripció, dels justificants i els documents acreditatius de les operacions, les rendes, les despeses, els ingressos, les reduccions i les deduccions de qualsevol mena que hagin de constar a les declaracions.

A més, els que exerceixen activitats empresarials els rendiments de les quals es determinin en règim d'estimació directa normal, han de portar la comptabilitat ajustada al que es disposa al Codi de comerç, llevat que l'activitat que desenvolupin no tingui caràcter mercantil, cas en què queden subjectes a portar llibres de registre específics, com ocorre amb els contribuents que exerceixen activitats professionals en el mateix règim d'estimació directa normal.

Lògicament, el nivell d'exigència en el compliment de les obligacions comptables i registrals minva per als contribuents sotmesos al règim d'estimació directa simplificada i, molt notablement, per a aquells que determinen els rendiments de les activitats econòmiques en estimació objectiva.

Per acabar, a les obligacions anteriors (i a les que afecten els retenidors i obligats a efectuar ingressos a compte, per la seva condició d'obligats al pagament d'una obligació tributària que els és pròpia, encara que al capdavant actuïn a compte de l'IRPF del contribuent que suporta la retenció o l'ingrés a compte, d'acord amb l'article 105 de la LIRPF) cal afegir altres obligacions o, més ben dit, uns **deures formals d'informació**¹¹⁶, que afecten les entitats que concedeixen préstecs hipotecaris per adquisició d'habitatge habitual, les entitats perceptores de donatius que donen dret a deducció de la quota íntegra, les entitats gestores d'institucions d'inversió col·lectiva i les entitats financeres en



El pagament fraccionat

L'import del pagament fraccionat de les activitats pesqueres, així com de les agrícoles, les ramaderes i les forestals, es determina aplicant el percentatge establert pel reglament sobre els rendiments nets.

Lectura recomanada

Podeu trobar les obligacions formals dels contribuents i els obligats a fer pagaments a compte en l'apartat 1r de l'article 104 de la LIRPF.

Lectura recomanada

Pel que fa a les obligacions formals comptables i registrals, podeu veure l'apartat 2n de l'article 104 de la LIRPF i l'article 68 de l'RIRPF.

⁽¹¹⁶⁾ Article 69 i 71 de l'RIRPF.

relació amb els comptes d'estalvi habitatge i els comptes estalvi empresa, i els titulars dels patrimonis protegits en relació amb les aportacions efectuades a aquests, en el contingut dels quals no entrarem.

2. Impost sobre societats

2.1. Fonament i posició dins el sistema tributari

Com el seu nom indica, l'impost sobre societats (IS) tendeix a gravar la renda obtinguda per persones jurídiques. Ara bé, la renda que obtenen les persones jurídiques acaba arribant, tard o d'hora, per una via o una altra, a mans de les persones (físiques o també jurídiques) que tenen al darrere. Aquesta segona obtenció de renda també queda gravada per l'impost personal sobre la renda del soci, i així successivament tantes vegades com es redistribueixi la renda.

La simple existència de l'IS provoca doble imposició, perquè la renda de les societats resulta doblement gravada, en primer lloc a les mans de la societat i en segon lloc a les del soci. En principi, doncs, sembla que n'hi ha prou amb l'IRPF perquè la renda obtinguda per les societats quedi subjecta també a gravamen.

Què justifica, doncs, l'existència d'un impost autònom sobre la renda de les societats? És més; si causa fenòmens de doble o pluriimposició, com és possible que se l'hagi considerat un dels tres pilars bàsics, junt amb l'IRPF i l'IVA, d'un sistema tributari racional, com va fer el gran hisendista F. Neumark?

Des de l'establiment mateix de l'IS hi ha hagut diversos intents de donar-li justificacions teòriques: des d'argumentar que l'impost es fonamenta en els avantatges que reben les societats, en dotar-les l'Estat de personalitat jurídica, fins a aduir que les societats de capital disposen de més potencial per a obtenir beneficis, la qual cosa indica que tenen una capacitat econòmica pròpia. Aquestes teories van perdre tot el fonament que tenien quan es va establir que la capacitat econòmica només és predicable respecte a les persones físiques.

Tot i que hi ha qui defensa un fonament teòric al deure de contribuir de les societats, comunament s'accepta l'anomenat *argument pragmàtic* del professor Neumark, segons el qual, si no es grava la renda en el moment que l'obtenen les societats, en molts casos no s'arribarà mai a sotmetre-la a imposició, en evitar que aquesta renda arribi formalment a les mans dels socis. Junt amb l'IRPF, l'IS completa, doncs, la imposició sobre la renda.

L'impost sobre societats

L'impost sobre societats amb una estructura semblant a l'actual, existeix en el nostre sistema tributari pràcticament des del 1900, quan es va establir la contribució sobre utilitats que establia una tarifa III que gravava les utilitats procedents del treball conjuntament amb el capital; aquest sistema va ser reafirmat el 1922, fet que dona per bona la dita que "un impost antic és un bon impost".

L'IS ha esdevingut així un impost molt discutit teòricament, però indiscutit en la pràctica, no sols per la raó ja esmentada, sinó perquè té una gran eficàcia de recaptació i com a control de fonts de renda, mentre que provoca molt poc refús social i és un instrument eficaç de política econòmica.

2.2. Fonts

La regulació general de l'impost es troba en el Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'impost sobre societats (TRLIS), que substitueix la **Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats**. Ja des de l'entrada en vigor de la Llei 18/1991 de l'IRPF es va veure necessari disposar d'una nova regulació que coordinés millor els dos impostos sobre la renda, ja que l'anterior LIS era del 1978. D'altra banda, la proliferació de règims especials al marge de la LIS de 1978 recomanava reunir el règim general i els diferents règims especials en un sol text legal, ara recollits als títols I a VI i VII, respectivament.

Desenvolupament del TRLIS

El desenvolupament reglamentari del TRLIS el porta a terme l'RD 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats (RIS).

Els **principis** que guien l'elaboració del TRLIS són els següents:

- a) neutralitat (evita que l'impost influeixi en les decisions econòmiques dels subjectes);
- b) transparència (claredat de les normes);
- c) sistematització (coordinació amb la resta de normes del sistema tributari, especialment amb la LIRPF);
- d) coordinació internacional (adequació de l'estructura de l'IS a una economia internacionalitzada sense que l'impost causi distorsions);
- e) competitivitat (un impost que permeti a les empreses espanyoles ser competitives).

El propòsit de reunir en una sola llei tots els preceptes reguladors de la imposició sobre societats de manera que acabés la dispersió normativa i la inseguretat jurídica ha quedat desvirtuat en certa manera perquè la LIS no ha incorporat alguns règims especials.

En efecte, el legislador ha deixat fora alguns règims especials, com ara el de les entitats sense fins lucratius i dels incentius fiscals al mecenatge i el de les cooperatives.

2.3. Naturalesa i objecte

Segons el TRLIS¹¹⁷, l'IS és un impost directe i personal, ja que no és transferible i grava una manifestació directa de la capacitat contributiva com és l'obtenció de renda, al mateix temps que aquesta renda sols es pot determinar en funció del subjecte que la percep. Encara que no s'hi faci referència dins el text legal, l'IS és també un impost objectiu i periòdic.

⁽¹¹⁷⁾Article 1 del TRLIS.

Així, ja s'ha fet referència a l'objecte de l'IS, que no és altre que la renda obtinguda per societats i altres entitats. El TRLIS manté un concepte sintètic de renda¹¹⁸, sense distingir, com ho fa la LIRPE, la renda per raó de la font dels diferents rendiments que la componen. La llei de l'IS de 1978, en canvi, sí que distingia i definia tres components de la renda societària: els rendiments empresarials o d'explotacions econòmiques, els rendiments d'elements patrimonials, i els increments i les disminucions patrimonials; però actualment aquesta classificació sols té efecte en relació amb les retencions.

⁽¹¹⁸⁾Article 4.1 del TRLIS.

2.4. Fet imposable

2.4.1. Concepte

L'obtenció de renda pel subjecte passiu constitueix el fet imposable de l'IS¹¹⁹.

⁽¹¹⁹⁾Article 4.1 del TRLIS.

Malgrat la claredat aparent de l'enunciat, planteja un problema i és que el TRLIS no defineix què cal entendre per renda a efectes de l'impost, a diferència del que feia la Llei 61/1978, la qual cosa ha portat molts autors a concloure que el TRLIS no defineix el fet imposable i que, a més, no hi ha impost.

Aquesta qüestió, més teòrica que no pràctica, s'aclareix recorrent a les normes sobre la base imposable, que completen la definició del fet imposable. No obstant això, com ja es veurà, les normes sobre la base imposable presenten alguns aspectes conflictius, cosa que mostra la deficient tècnica legislativa emprada en l'elaboració del TRLIS.

La definició del fet imposable es completa amb diversos **supòsits** en els quals, malgrat que el subjecte passiu no arriba materialment a percebre cap renda, fiscalment es consideren així:

a) El **supòsit d'atribució de rendes paral·lel al de la LIRPF**¹²⁰, segons el qual la renda corresponent a determinats subjectes, als quals no es considera subjectes passius de l'IS, a efectes de l'impost s'atribueix als seus components.

(120) Article 6 del TRLIS.

b) El **règim especial d'agrupacions d'interès econòmic**, espanyoles i europees, i d'unions temporals d'empreses, en el qual s'entén per obtenció de renda la imputació al subjecte passiu de les bases imposables, o dels beneficis o pèrdues, de les entitats sotmeses a aquest règim.

c) El **règim de transparència fiscal internacional**, segons el qual s'entén per obtenció de renda el compliment de les circumstàncies determinants de la inclusió en la base imposable de les rendes positives obtingudes per l'entitat no resident.

d) Els diversos punts del TRLIS contenen preceptes en els quals es presumeix o s'entén que el subjecte passiu ha obtingut rendes encara que no se'n tingui constància. El principal supòsit és la presumpció de retribució pel seu valor normal de mercat de les cessions de béns i drets, també anomenada **estimació de rendes**¹²¹.

(121) Article 5 del TRLIS.

Obtenció de renda

A més a més de l'estimació de rendes de l'art. 5 TRLIS, hi ha altres supòsits on s'entén que hi ha obtenció de renda:

- Presumpció de retenció per calcular la quantia íntegra que s'ha de pagar.
- Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats (art. 134 TRLIS).
- En els trasllats de residència del subjecte passiu a l'estranger, es pot donar en alguns supòsits (art. 17 TRLIS).
- En l'aplicació del valor normal de mercat a transmissions lucratives i societàries i a les operacions vinculades (art. 15 i 16 TRLIS).

2.4.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions

El TRLIS i altres normes recullen supòsits diferents sense definir-se sobre la seva naturalesa de no-subjecció o exempció. No obstant això, segons la definició del fet imposable no sembla que es reculli cap supòsit de no-subjecció. En canvi semblen supòsits d'exempcions els següents.

Els articles 21 i 22 del TRLIS preveuen dues exempcions per evitar la doble imposició econòmica internacional per les activitats empresarials desenvolupades a l'estranger a través d'entitats filials o per mitjà d'establiments permanents situats a l'estranger: l'exempció per evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividends i plusvàlues de font estrangera i l'exempció de determinades rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent.

La resta d'exempcions tenen a l'IS un marcat caràcter subjectiu, raó per la qual es tractaran juntament amb el subjecte passiu, com ho fa també el TRLIS. Però això no significa que no hi hagi exempcions objectives, sinó que es troben disperses en el text del TRLIS.

Exempcions

També es consideren com a exempcions determinats ajuts de la política comunitària i ajuts públics (DA tercera TRLIS) com els que es perceben per la paralització definitiva de l'activitat pesquera o per l'abandonament definitiu i l'arrencada de determinats conreus i l'abandonament definitiu de la producció lletera.

2.5. Àmbit espacial

Convé distingir aquí l'àmbit territorial d'aplicació de l'IS i els criteris de subjecció a aquest.

L'IS s'aplica en tot el territori espanyol, sens perjudici dels règims especials per raó del territori i del que es disposa als tractats i convenis internacionals¹²². En aquesta ocasió són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya.

⁽¹²²⁾ Article 2 i 3 del TRLIS.

El **criteri de subjecció a l'IS**¹²³ és el de la residència efectiva, i les entitats residents queden subjectes a l'anomenada *renda mundial*, és a dir, a la totalitat de les seves rendes sense tenir en compte el lloc on s'han obtingut.

⁽¹²³⁾ Article 8 del TRLIS.

Es consideren residents en territori espanyol les entitats que s'hagin constituït conforme a les lleis espanyoles, i/o que tinguin el seu domicili social en territori espanyol, i/o que tinguin la seva seu de direcció efectiva en aquest territori, i s'afegeix una presumpció a favor de l'Administració tributària de residència a Espanya que afecta les entitats situades en un país o territori de nul·la tributació o en un paradís fiscal (art. 8.1 TRLIS).

D'altra banda, l'apartat 2 de l'art. 8 TRLIS fixa els criteris per determinar el domicili fiscal, que d'entrada s'identifica amb el domicili social. A efectes del domicili fiscal, és important tenir en compte l'art. 130 TRLIS –índex d'entitats– i l'art. 142 TRLIS –obligació del subjecte de comunicar a l'AEAT els canvis en el domicili fiscal.

2.6. Aspecte temporal del fet imposable

La definició del fet imposable (obtenció de renda per part del subjecte passiu) parla clarament d'un impost periòdic¹²⁴. El període impositiu de l'IS coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat, que en la majoria dels casos s'identifica

⁽¹²⁴⁾ Articles 26 i 27 del TRLIS.

amb l'any natural, i la meritació de l'impost es produeix l'últim dia del període impositiu (normalment, el 31 de desembre, quan se sol tancar la comptabilitat). En qualsevol cas, no pot passar mai dels dotze mesos.

El segon apartat de l'art. 26 TRLIS recull supòsits, que podríem dir-ne atípics, d'acabament del període impositiu: l'extinció de l'entitat, el seu trasllat a l'estranger, o la transformació de la forma jurídica de l'entitat que comporti la seva no-subjecció o la modificació del tipus.

Estretament relacionades amb aquesta noció hi ha les normes sobre imputació temporal d'ingressos i despeses, ja que depèn d'aquestes normes que ingressos i despeses s'entenguin fets en un període impositiu o altre.

2.7. Subjecte passiu

Són subjectes passius de l'IS¹²⁵ les entitats amb personalitat jurídica (exceptuant-ne les societats civils perquè estan sotmeses al règim d'atribució de rendes de l'art. 6 TRLIS i no poden ser subjectes passius de l'IS) i una sèrie d'entitats sense personalitat jurídica caracteritzades perquè tenen patrimonis unificats per la seva dedicació a una finalitat.

Subjectes passius

En particular, tenen la consideració de subjectes passius de l'IS:

- Els fons d'inversió.
- Les unions temporals d'empreses.
- Els fons de capital risc.
- Els fons de pensions.
- Els fons de regulació del mercat hipotecari.
- Els fons de titulació hipotecària.
- Els fons de titulació d'actius.
- Els fons de garantia d'inversions.
- Les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú.

El TRLIS¹²⁶ recull una enumeració d'entitats totalment exemptes de l'IS i també una sèrie d'entitats que es beneficien d'exempcions en funció de la naturalesa de la renda obtinguda: són les entitats parcialment exemptes, la regulació de les quals es recull al capítol XV del títol VII del TRLIS.

Vegeu també

Pel que fa a la imputació temporal d'ingressos i despeses, vegeu el subapartat 2.8.7 d'aquest mòdul didàctic.

⁽¹²⁵⁾Article 7 del TRLIS.

⁽¹²⁶⁾Article 9 del TRLIS.

Vegeu també

Pel que fa a les entitats parcialment exemptes, vegeu el subapartat 2.11.14 d'aquest mòdul didàctic.

2.8. Base imposable

2.8.1. Determinació de la base imposable. El resultat comptable

Relacions entre la comptabilitat i l'impost sobre societats

Per a la determinació de la base imposable de l'IS ha estat sempre important l'instrument comptable. La **comptabilitat**, que és un registre sistemàtic de totes les operacions econòmiques portades a terme per les societats, constitueix un bon punt de partida per a determinar la renda obtinguda per aquestes.

Amb tot, les normes mercantils reguladores de la comptabilitat no tenen com a objectiu quantificar la renda a efectes fiscals, sinó oferir una imatge fidel de l'empresa en el tràfic mercantil, de manera que tots els interessats (socis, proveïdors, clients, etc.) puguin conèixer amb certes garanties la situació econòmica de l'entitat. Serveixen a aquesta finalitat els grans principis que inspiren el conjunt de la normativa comptable, i que tendeixen a fer que l'empresa no doni una imatge gaire optimista dels resultats, de manera que obliguen a calcular el benefici empresarial segons unes normes determinades.

Aquest fet topa amb els interessos de la Hisenda pública, a qui no interessa, evidentment, que les societats siguin gaire prudents en la valoració dels beneficis de manera que aconseguixin reduir pràcticament a la seva voluntat la renda gravable.

Per això, tot i disposar de la comptabilitat per a determinar la base imposable de l'impost, les successives lleis que l'han regulat s'han preocupat de donar una definició pròpia de renda, com també dels ingressos computables, de les despeses deduïbles i de les plusvàlues o minusvàlues (les quals, en l'anterior llei de l'IS es denominaven *incrementos o disminuciones de patrimonio*) per a determinar la renda gravable. Tot això va fer que es creés una situació de doble comptabilitat dins les societats: es portava una comptabilitat a efectes mercantils i, a més, una altra a efectes fiscals, en la qual al resultat comptable s'aplicaven els nombrosos ajustaments fiscals que exigia la regulació de l'impost.

Aquesta situació va ser molt criticada a causa de la descoordinació que suposava entre les normes mercantils i les tributàries. De tota manera, aquesta opció del legislador tributari, fundada en l'autonomia del dret tributari, era perfectament legítima.

Aquesta situació canvia radicalment amb el TRLIS, perquè la base imposable es calcula a partir del resultat comptable, corregit en la mesura en què ho exigeixi el mateix TRLIS¹²⁷. D'aquesta manera s'ha complert la ja antiga aspiració de portar una sola comptabilitat, vàlida tant a efectes mercantils com fiscals.

El Codi de comerç

Les normes mercantils de naturalesa comptable es recullen fonamentalment al Codi de comerç, a la Llei de societats anònimes (LSA) i al Pla general comptable (PGC).

⁽¹²⁷⁾ Article 10.3 del TRLIS.

Queda reflectida així en la pràctica l'afirmació de J. Bisbal, que deia que la tinença d'una comptabilitat obligatòria segons normes imperatives té una única finalitat, la protecció de l'interès públic, raó per la qual es pot concloure que una sola comptabilitat ha de ser suficient en tots els àmbits.

El règim de determinació de la base imposable és, doncs, el d'estimació directa, tot i que en els supòsits de l'article 53 de l'LGT l'Administració pot recórrer al règim d'estimació indirecta¹²⁸.

(128) Article 10.2 del TRLIS.

A més, el TRLIS¹²⁹ atorga a l'Administració unes facultats sorprenents a l'hora de determinar per ella mateixa la base imposable aplicant les normes comptables, amb uns límits que són, com a mínim, discutibles. Aquest fet, suposa concedir un marge de discrecionalitat a l'Administració perquè interpreti les normes comptables segons el seu criteri i exigeixi una quantitat major o menor.

(129) Article 143 del TRLIS.

Això seria tant com negar que l'activitat administrativa dirigida a aplicar els tributs és una activitat reglada, de manera que aquesta conclusió és inadmissible. Del que es tracta és de concedir a l'Administració la facultat de comprovar si el subjecte passiu ha actuat dins de la norma mercantil comptable, sense depassar els marges d'interpretació que aquesta concedeix sovint al comptable, i l'Administració sols pot intervenir i corregir la base imposable si s'han ultrapassat aquests límits.

Els comptes anuals

El Codi de comerç (articles 34-41) preveu el deure de formular els comptes anuals al tancament de l'exercici de l'empresa, que estan integrats pel següent:

El balanç: inclou, separats com cal, els béns i drets, que constitueixen l'actiu de l'empresa, i les obligacions, que formen el passiu, amb especificació dels fons propis.

El compte de pèrdues i guanys: recull, també de manera separada, els ingressos i les despeses de l'exercici, la diferència entre els quals constitueix el resultat. Distingeix entre resultats ordinaris –els propis de l'explotació– i extraordinaris –d'altres fonts.

Un estat que reflecteixi els canvis de patrimoni net de l'exercici i un estat de fluxes d'efectiu.

La memòria: completa, amplia i comenta la informació recollida al balanç i al compte de pèrdues i guanys. Es pot completar amb el quadre de finançament, on s'inscriuen els recursos obtinguts a l'exercici i el seu origen, i també la seva aplicació en immobilitzat o circulat.

El resultat comptable i el principi de legalitat tributària

En establir el fet imposable el TRLIS omet qualsevol definició del concepte de renda a l'efecte de l'impost. Es va dir en aquell moment que les normes sobre la base imposable ajudarien a integrar aquest concepte. Ara bé, en el moment d'indicar com es determinarà la renda gravable el TRLIS es limita a remetre's al resultat comptable, sobre el qual s'aplicaran determinades correccions.

El problema rau aquí en el fet que la majoria de les normes comptables (amb l'excepció de la succinta regulació que en fan el Codi de comerç, l'LSA i l'LSRL) tenen el rang reglamentari que correspon al PGC, mentre que la base imposable és un dels elements essencials del tribut i respon al principi de legalitat¹³⁰ en matèria tributària.

⁽¹³⁰⁾Article 31.3 de la CE.

Amb això el legislador ha portat a terme una autèntica deslegalització de la base imposable¹³¹, que ha estat criticada durament per part de la doctrina tributarista:

⁽¹³¹⁾Postura doctrinal seguida entre altres per F. Vicent Chulià.

a) Pot semblar que el principi de legalitat se salva *in extremis*, ja que la remissió a la normativa comptable la fa una llei, però això és poc satisfactori.

b) D'altra banda, i dins aquesta mateixa problemàtica, les normes del PGC sovint concedeixen a l'intèrpret un ampli marge d'apreciació, de manera que dues inscripcions comptables diferents poden ser igualment correctes a la llum del precepte interpretat mentre que, al mateix temps, les seves conseqüències tributàries poden ser diferents, la qual cosa sembla difícil de conciliar amb les exigències del principi de legalitat tributària.

Tot això es complica, a més a més, quan s'autoritza a la disposició final 5a de l'RD 1643/1990, que aprova el Pla general de comptabilitat, que insta l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC), a aprovar, mitjançant resolució, normes d'obligat compliment que desenvolupin el Pla i les seves adaptacions sectorials en relació amb les normes de valoració i les normes d'elaboració dels comptes anuals.

L'ICAC

L'ICAC és un organisme autònom adscrit al Ministeri d'Hisenda, amb la qual cosa, pel que sembla, es deixa la interpretació de les normes comptables, que tenen una gran transcendència tributària, en mans de la mateixa Administració. El valor obligatori de les resolucions de l'ICAC en els àmbits comptable i mercantil no el discuteix ningú. Ara bé, sí que és extraordinàriament polèmica la validesa de les seves resolucions a efectes tributaris. Suposa la remissió al resultat comptable de l'art. 10.3 TRLIS que aquestes resolucions integren el sistema de fons de l'impost sobre societats?

La major part de la doctrina tendeix a considerar que es tracta d'actes interns de l'Administració, però amb una certa eficàcia *ad extra*; mentre que el TS, en una sentència de 27 d'octubre de 1997, sembla que li reconeix, encara que amb cautela, una certa potestat normativa o reglamentària.

La naturalesa de les resolucions de l'ICAC ofereix la disjuntiva següent: es consideren normes reglamentàries o, en canvi, només constitueixen actes interns. La major part de la doctrina considera que es tracta d'actes interns però amb una certa transcendència externa de manera indirecta: obliguen indirectament les empreses perquè els auditors estan obligats a fer constar als informes d'auditoria tots aquells criteris utilitzats per les empreses que no segueixin les directrius de l'ICAC. Si volen eliminar possibles objeccions a l'informe

d'auditoria, les empreses s'ajusten als criteris de l'ICAC com si aquests criteris fossin autèntiques normes jurídiques. Jurídicament, aquesta postura es basaria en una hipotètica relació administrativa jeràrquica entre l'ICAC i els auditors.

De tota manera, la configuració normativa de l'exercici d'auditoria no s'ajusta a aquest esquema i, a més a més, no es pot dir que entre aquests dos subjectes es donin relacions administratives de subjecció especial, per la qual cosa l'eficàcia indirecta de les resolucions és criticable.

El resultat comptable i la base imposable

El resultat comptable s'obté del compte de pèrdues i guanys, que recull els ingressos i les despeses. Del saldo resulta el benefici o la pèrdua de l'exercici, constituït pels ingressos d'aquest període menys les despeses fetes per a l'obtenció d'aquests ingressos. El compte de pèrdues i guanys distingeix els resultats comptables següents:

a) Resultats ordinaris, que provenen de l'explotació econòmica de l'activitat empresarial mateixa.

b) Resultats extraordinaris, que són beneficis atípics procedents d'activitats de caràcter circumstancial, generalment de transmissions d'elements de l'immobilitzat, també anomenats *plusvàlues* o *minusvàlues*.

Ingressos que el compte de pèrdues i guanys integra en l'haver

Haver

- a) import net de la xifra de negocis (fonamentalment per vendes i prestacions de serveis)
- b) augment d'existències
- c) treballs fets per l'empresa en l'immobilitzat
- d) altres ingressos d'explotació (s'inclouen aquí les subvencions)
- e) ingressos de participació en capital
- f) ingressos d'altres valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat
- g) altres interessos i ingressos assimilats
- h) diferències positives de canvi

(Aquests ingressos estan recollits i explicats al grup 7 de comptes.)

Despeses que constitueixen el deure del compte de pèrdues i guanys:

Deure

- a) reducció d'existències
- b) despeses d'aprovisionament
- c) despeses de personal
- d) amortitzacions
- e) provisions
- f) altres despeses d'explotació (entre les quals figura el mateix IS)
- g) despeses financeres
- h) diferències negatives de canvi

(Les despeses es recullen al grup 6 de comptes.)

Sobre el resultat comptable s'apliquen llavors una sèrie de correccions imposades pel TRLIS, que suposen diferències sobre els punts següents:

- a) la qualificació¹³²;
- b) la valoració;
- c) la imputació temporal d'ingressos i despeses.

⁽¹³²⁾Per exemple, del caràcter de despesa d'una partida.

Vegeu també

Vegeu les regles de valoració en el subapartat 2.8.5 d'aquest mòdul didàctic.

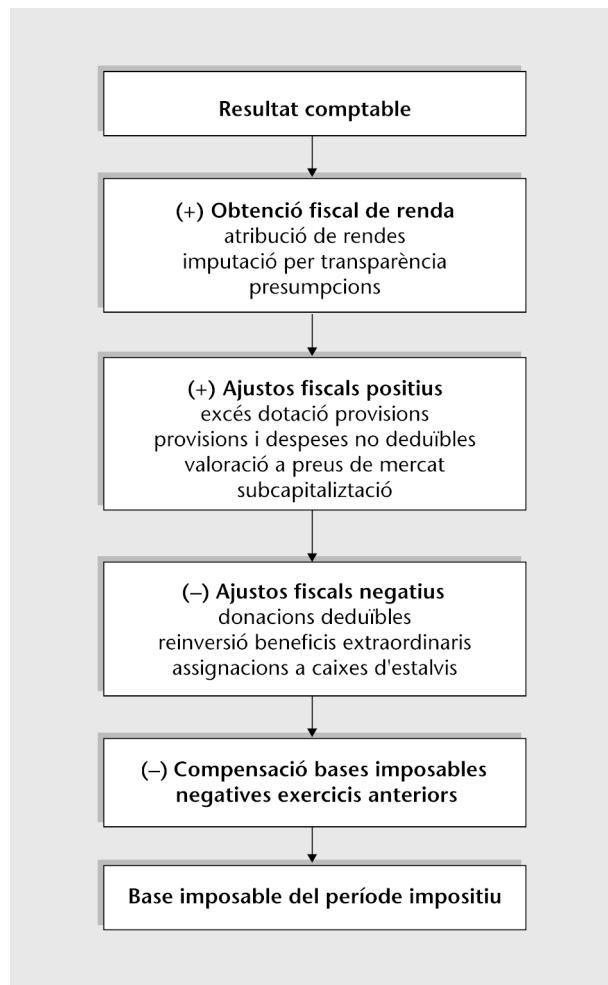
L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dóna lloc als anomenats *ajustaments positius i negatius*, segons que impliqui augmentar o minorar el resultat comptable per a trobar la base imposable. El fonament d'aquestes correccions és la necessitat que sent el legislador d'introduir algunes precaucions per a impedir que per mitjà de manipulacions comptables es pugui alterar la renda gravable. En aquest punt, convé destacar les modificacions introduïdes per la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional amb base en la normativa de la Unió Europea.

Junt amb aquestes correccions, cal aplicar les normes del TRLIS sobre atribució i imputació de rendes i les presumpcions d'obtenció de rendes, ja que són supòsits que no comporten ingressos materials per a la societat i que, per tant, la comptabilitat no registra.

Una vegada determinada la renda del període impositiu, l'import es pot compensar amb les bases imposables negatives d'exercicis anteriors, si és que n'hi ha, i el resultat serà la base imposable del període impositiu.

Cal fer notar, a més, que l'IS grava la renda obtinguda per la societat, no pas el patrimoni que tingui, raó per la qual les operacions sobre fons propis (capital i reserves) i la resta d'operacions que són degudes a les relacions societàries no tenen efectes sobre la renda gravada. És el que passa, per exemple, amb les aportacions dels socis al capital social o les distribucions de dividendes de la societat als socis, que no suposen ni ingrés computable ni despesa deduïble, respectivament, a efectes tributaris. Solament quan les modificacions dels fons propis comporten transmissions patrimonials tenen efecte sobre la base imposable.

Resum de les operacions per a l'obtenció de la base imposable



2.8.2. Normes sobre obtenció de rendes

Com ja s'ha assenyalat anteriorment, la normativa de l'IS estableix alguns supòsits d'obtenció de renda en els règims d'atribució i imputació de rendes el contingut dels quals és substancialment idèntic als que conté l'IRPE.

També en altres preceptes s'estableixen presumpcions d'obtenció de renda, tot i que aquesta percepció no hi consta. Les **presumpcions principals** són les següents:

1) **Presumpció de retribució de béns i drets**¹³³. Es tracta d'una presumpció *iuris tantum* segons la qual les prestacions de béns i drets, incloent-hi els préstecs, portats a terme per societats, són sempre retribuïdes i ho són pel valor normal de mercat. Enfront d'aquesta presumpció es poden utilitzar diversos mitjans de prova, entre els quals destaca la comptabilitat: si la prestació no consta com a retribuïda en la comptabilitat, es destrueix la presumpció.

Vegeu també

Podeu veure els supòsits d'obtenció de renda, en el subapartat 2.4.1 d'aquest mòdul didàctic.

⁽¹³³⁾ Article 5 del TRLIS.

Convé, però, no confondre aquesta presumpció amb la normativa sobre operacions vinculades, que es refereix a una altra qüestió encara que també es recorri al valor de mercat.

Operacions vinculades

A diferència de la normativa de l'IRPF, no s'hi inclouen ni les prestacions de treball –lògicament, ja que es tracta de societats–, ni les de serveis, menys explicable que l'altra exclusió, si no és per motius pragmàtics, atesa la conflictivitat que presentaven els supòsits d'autoconsum. Una altra diferència respecte a l'IRPF és que, si no se'n fa cap esment concret, els préstecs s'hauran de considerar retribuïts pel seu valor normal de mercat i no pel valor legal dels diners.

2) Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra meritada¹³⁴.

Les quantitats sotmeses a retenció s'integren en la base imposable per l'import íntegre meritat. La presumpció de retenció permet al subjecte passiu deduir de la seva quota la quantitat que se li ha hagut de retenir, al marge del fet que la retenció s'hagi practicat o no, o que s'hagi fet per l'import correcte.

Pràcticament, l'únic ingrés sotmès a retenció que tenen les societats són els rendiments de capital mobiliari, per la qual cosa gairebé no es practicarà aquesta retenció.

3) Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats i d'existència de rendes per comptabilització de deutes inexistents. Si es descobreixen elements patrimonials en possessió del subjecte passiu no registrats als llibres de comptabilitat, es considerarà que hi ha una renda gravable per l'import del valor d'adquisició dels béns i drets esmentats, minorat en els deutes demostrables contrets per a finançar aquella adquisició, sense que l'import net que en resulti pugui ser negatiu.

Evidentment, la prova de la possessió d'un element patrimonial a títol diferent enerva la presumpció de l'art. 134.2 TRLIS.

La mateixa presumpció s'aplica si es descobreix que s'han comptabilitzat en el passiu deutes inexistents, ja que el fonament és el mateix: crear l'aparença d'un valor patrimonial menor (art. 134.4 TRLIS).

Vegeu també

Pel que fa al recurs al valor normal del mercat, vegeu el subapartat 2.8.5 d'aquest mòdul didàctic.

⁽¹³⁴⁾ Article 17.3 del TRLIS.

2.8.3. Despeses deduïbles

El TRLIS ja no conté un concepte general de despesa deduïble, de manera que en principi cal considerar com a tal qualsevol despesa efectiva, justificada i comptabilitzada correctament. A partir d'aquesta declaració cal tenir en compte que el TRLIS regula, de manera notablement asistemàtica, la mesura en què són acceptables fiscalment determinades despeses (amortitzacions i provisions) i també alguns supòsits que no es comptabilitzen com a despesa i que, no obstant això, redueixen la renda gravable.

La LIS de 1978 era molt més dura en l'admissió de despeses deduïbles i només acceptava les despeses necessàries, concepte interpretat restrictivament per la jurisprudència, que no admetia com a tal les despeses per relacions públiques o les anomenades "paneres de Nadal", regals que és costum de fer a empleats, clients, proveïdors, etc. perquè hi veia liberalitats.

Actualment, aquestes despeses estan acceptades expressament com a despeses deduïbles per l'art. 14.1.e) TRLIS –dedicat curiosament a les despeses no deduïbles, on es reflecteix el concepte de liberalitat que defensava la jurisprudència–, que conté, a més a més, el criteri general d'admetre les despeses "de promoció" sempre que estiguin **relacionades** amb els ingressos, que és el criteri lògic que es pot deduir de les normes comptables mercantils que conté el Codi de comerç, ja que els comptes han de contenir l'actiu i el passiu de l'empresa, que no és altra cosa que la seva activitat empresarial.

Cal assenyalar que les quantitats desemborsades en l'adquisició de béns de l'immobilitzat no donen lloc a despeses deduïbles, ja que aquests béns es comptabilitzen a l'actiu. Serà la depreciació o la pèrdua que pateixin la que anirà produint despeses deduïbles.

1) **Amortitzacions**¹³⁵. Les amortitzacions reflecteixen la pèrdua de valor dels béns de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries, per les causes següents:

- a) l'ús,
- b) el pas del temps,
- c) el progrés tècnic (obsolescència).

⁽¹³⁵⁾ Article 11 del TRLIS i articles 1 a 5 RIS.

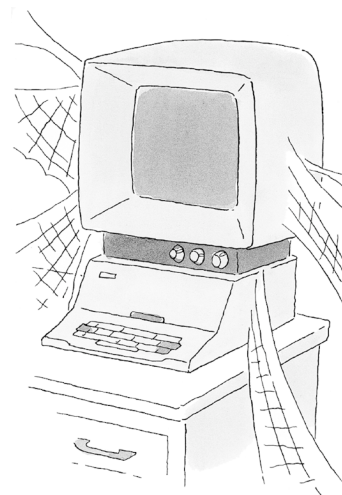
Comptablement s'utilitzen per a anar registrant la pèrdua de valor dels béns per a impedir la descapitalització de l'empresa. Les pèrdues de valor que són degudes a altres causes (pèrdues físiques, deteriorament anormal, etc.) no es registren com a amortitzacions.

Es poden amortitzar els elements de l'**immobilitzat material**, els elements tangibles incorporats al patrimoni empresarial –excloses les existències– que es fan servir per a obtenir rendiments, sempre que: tinguin una vida útil limitada, es facin servir en més d'un exercici social i siguin propietat de l'empresa. No entren dins d'aquests criteris i, per tant, no són amortitzables els terrenys.

També es poden amortitzar els elements de l'**immobilitzat intangible**, els elements patrimonials intangibles constituïts per béns i drets susceptibles de valoració econòmica, sempre que siguin susceptibles de depreciació, així com les **inversions immobiliàries**.

Les amortitzacions s'apliquen a partir del valor **amortitzable**, del qual s'ha de tenir en compte el següent: la seva determinació en els béns adquirits sense contraprestació planteja alguns problemes, que es tracten dins de les regles de valoració (vegeu 2.8.5, "Regles de valoració"), i la seva variació si els elements que s'amortitzen són objecte de renovacions, ampliacions i millores.

Les amortitzacions es practiquen **element per element**, excepte si es tracta d'elements de naturalesa anàloga o sotmesos a un grau d'utilització semblant, o d'instal·lacions tècniques.



L'amortització, perquè pugui ser deduïble, ha de ser efectiva, i serà una despesa deduïble sempre que se'n demostrï l'import. Amb tot, provar l'efectivitat de la depreciació és una qüestió tècnica extremament complexa.

La normativa comptable mercantil posa a disposició del comptable diversos mètodes per a calcular-la. Per a facilitar la prova de l'efectivitat de la depreciació, el TRLIS accepta com a efectiva la depreciació calculada segons els mètodes acceptats per aquesta.

Normativa comptable mercantil

La normativa comptable mercantil estableix que les amortitzacions comptables que superin els límits establerts pel TRLIS suposen un ajustament fiscal positiu per l'excés.

Els sistemes que s'empren més sovint per a determinar l'amortització amb finalitats fiscals són:

- El basat en les **taules d'amortització** (art. 11.1.a) TRLIS i art. 5 RIS). Aquestes taules recullen diversos tipus d'elements i fixen uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot triar i aplicar sobre el valor amortitzable, cosa que dóna lloc a la quota d'amortització de l'exercici. Amb la finalitat d'incentivar la inversió, l'art. 111 TRLIS permet, en determinats casos, multiplicar el coeficient màxim per 2.

- Els mètodes d'**amortització degressiva** que, com el seu nom indica, permeten que les quotes amortitzables siguin superiors en els primers exercicis i que en decreixi l'import progressivament. Consisteixen en l'aplicació d'un percentatge constant (art. 11.1.b) TRLIS i art. 3 RIS) o en el mètode dels nombres dígits (art. 11.1.c) TRLIS i art. 4 RIS). Queden fora d'aquests mètodes, segons el TRLIS, els edificis, mobiliaris i béns.

Així mateix, el TRLIS considera també efectiva l'amortització si el contribuent presenta a l'Administració un pla d'amortització amb criteris diferents als anteriors i aquesta l'accepta. Els plans d'amortització es recullen a l'art 11.1.d) TRLIS i l'article 5 RIS. Una excepció a la regla general de l'existència d'efectivitat de la depreciació són els supòsits en els quals el TRLIS concedeix el benefici fiscal de llibertat d'amortització.

Els casos en què es permet la **llibertat d'amortització** són:

- Les societats anònimes i limitades laborals (art. 11.2.a) TRLIS).
- Els actius miners (vegeu art. 11.2.b TRLIS i l'apartat de règims especials).
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis destinats a activitats d'R+D (art. 11.2.c) TRLIS).
- Les despeses d'R+D activades com a immobilitzat intangible (art. 11.2.d) TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible d'explotacions associatives prioritàries (art. 11.2.e) TRLIS).
- Les empreses de dimensió reduïda respecte a elements nous de l'immobilitzat material si es produeix un increment de la plantilla mitjana de l'empresa (art. 109 TRLIS) i respecte a inversions de poc valor (art. 110 TRLIS).
- Les inversions en elements nous de l'immobilitzat material i d'inversions immobiliàries afectes a activitats econòmiques, realitzades al 2009, 2010, 2011 i 2012 sempre que es mantingui durant 24 mesos la plantilla mitja total de l'entitat (DA 11a TRLIS).

Finalment, cal fer referència a les regles especials d'amortització, entre les quals destaquen les que afecten els elements de l'immobilitzat intangible.

Regles especials

Les **regles especials** d'amortització afecten:

- Els elements de l'immobilitzat intangible amb vida útil definida com les marques i drets de traspàs, les quotes d'amortització dels quals no poden excedir la desena part del seu import i cal que s'hagin adquirit a títol onerós a una entitat que no formi part, si s'escau, del grup de societats del subjecte passiu. No obstant això, si forma part del

grup de societats, es permet la deduïbilitat de les quantitats pagades pel bé intangible si s'hagués adquirit d'una entitat o persona no vinculada.

- Els edificis destinats a activitats d'R+D.
- Els elements revalorats.
- L'immobilitzat material nou i l'immobilitzat intangible de les empreses de dimensió reduïda (art. 111 TRLIS).

2) Règim d'arrendament financer (lísing). L'adquisició de béns per mitjà de contractes d'arrendament financer comporta el pagament d'unes quotes mensuals per l'arrendament, que integren:

- a) D'una banda, el cost del bé que s'està adquirint.
- b) D'altra banda, els interessos (càrrega financera).

Al final de l'arrendament es pot exercir l'opció de compra per l'import que resulti de minorar el preu d'adquisició en la suma de la part de les quotes mensuals que s'han satisfet pel cost del bé.

El TRLIS preveu respecte a l'arrendament financer dos **sistemes d'amortització** dels béns adquirits:

- a) Com a **regla general**, l'entitat cessionària pot amortitzar els béns adquirits¹³⁶ segons les regles generals, a més d'haver-ne deduït els interessos que va comportar l'arrendament.
- b) El **règim especial**, que requereix el compliment de requisits estrictes, preveu que l'entitat cessionària pugui deduir, a més dels interessos, la part que correspon al cost de recuperació del bé, amb un límit que comporta amortitzar els béns¹³⁷ a un ritme doble que el general.

⁽¹³⁶⁾Article 11.3 del TRLIS.

⁽¹³⁷⁾Article 115 del TRLIS.

3) Provisions. Les provisions recullen depreciacions (causades per motius diferents dels que comporten amortització) reversibles i riscos previsibles de despeses en el futur i es reflecteixen en l'actiu del balanç amb signe negatiu, sense modificar el valor originari de l'element devaluat. Si la pèrdua de valor és definitiva s'ha de disminuir directament el valor de l'element actiu.

Provisions per depreciació

Pel que fa a la comptabilitat, hi ha **provisions per depreciació** de:

l'immobilitzat material i intangible, d'existències (de mercaderies, primeres matèries, productes en curs, etc.), financeres (valors a curt termini) i per **riscos i despeses** previsibles, però indeterminades (en la quantia o en la data de la despesa), com són, per exemple, les provisions per a insolvències del trànsit, per a pensions i obligacions, per a impostos, per a responsabilitats o per a grans reparacions.

Les provisions que reflecteixen **correccions de valor** que recull la LIS són (art. 12 LIS):

a) **Correccions de valor.** El TRLIS només recull especialitats respecte a unes poques provisions que reflecteixen pèrdues per deteriorament del valor dels elements patrimonials; d'això hem de deduir que altres provisions són, en tot cas, deduïbles com a despeses sempre que s'ajustin a les normes comptables.

Considerant que es tracta de depreciacions reversibles¹³⁸, la recuperació del valor d'un element s'ha d'imputar com a ingrés en el període impositiu en què es produeixi la recuperació.

(138) Article 19.6 del TRLIS.

Correccions de valor

Les provisions que reflecteixen **correccions de valor** que recull el TRLIS són (art. 12 TRLIS):

- Provisió per **depreciació de fons editorials, fonogràfics i audiovisuals**, de depreciació especialment ràpida.
- Provisió per **insolvències de clients i altres deutors**. S'ha de tenir en compte el règim transitori recollit a la DT desena TRLIS. Una excepció a la regla general, segons la qual no s'admeten les provisions calculades per estimacions globals, és la que es preveu per a les empreses de dimensió reduïda amb els límits establerts a l'art. 112 TRLIS.

Pel que fa a les entitats financeres, vegeu també els art. 6-9 RIS. I respecte als subjectes vinculats, vegeu l'art. 12.2 TRLIS i l'epígraf "Regles de valoració".

- Provisió per depreciació de **valors representatius de fons propis d'entitats que no cotitzen en un mercat regulat**. Vegeu també els límits a la provisió per títols de filials estrangeres quan la seva depreciació prové de la distribució de dividendes (art. 32.5 TRLIS) i l'epígraf "Deduccions per doble imposició".
- Provisió per **depreciació de valors de deute fix admesos a cotització en mercats regulats**.
- Provisió per **depreciació de valors de renda fixa no admesos a cotització en mercats regulats** o que estiguin regulats però situats en paradisos fiscals, no són deduïbles (art. 12.4 *in fine* TRLIS).
- També és deduïble la part de la diferència entre el **preu d'adquisició de la participació en fons propis d'entitats no residents en territori espanyol** i el seu valor teòric comptable que no sigui imputable als béns i drets de l'entitat no resident, amb els límits previstos en l'art. 12.5 TRLIS.
- Així mateix, és deduïble el preu d'adquisició originari de l'immobilitzat intangible corresponent a **fons de comerç**, amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import, si es compleixen determinats requisits.
- Finalment, també és deduïble l'**immobilitzat intangible amb vida útil indefinida**, amb el límit màxim anual d'una desena part del seu import, quan es compleixin determinats requisits.

b) **Provisions per a riscos i despeses.** El TRLIS manté respecte a aquestes provisions per a situacions de riscos i despeses un criteri restrictiu, de manera que solament són deduïbles fiscalment les provisions que recull el TRLIS mateix, i en les condicions que hi estableix.

Despeses

Segons l'article 13 TRLIS, no són deduïbles les següents despeses:

- Les derivades d'obligacions implícites o tàcites.
- Les relatives a retribucions a llarg termini al personal.

- Les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que s'esperen rebre d'aquests.
- Les relatives al risc de devolucions de vendes.
- Les de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni, utilitzats com a fórmula de retribució als empleats, tant si se satisfà en efectiu o mitjançant el lliurament d'aquests instruments.

En canvi, sí que són deduïbles, amb algunes limitacions, les següents despeses:

- Les corresponents a actuacions mediambientals quan es corresponguin a un pla formulat pel subjecte passiu i acceptat per l'Administració tributària.
- Dotacions al fons de provisions tècniques de societats de garantia recíproca i de societats de consolidació.
- Les relatives a les provisions tècniques realitzades per les entitats asseguradores.
- Les relatives a les provisions tècniques efectuades per les societats de garantia recíproca, amb càrrec al seu compte de pèrdues i guanys.
- Les inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió.

4) Plans i fons de pensions¹³⁹. Són deduïbles les contribucions dels promotors de plans de pensions (incloses les contribucions o aportacions transfrontereres a fons de pensions en l'àmbit de la Unió Europea) i les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues, en aquest darrer cas només si es compleixen els requisits assenyalats al TRLIS. Aquestes contribuïcions, com ja se sap, s'imputen als partícips persones físiques. En canvi, les dotacions a provisions o fons interns no són deduïbles.

⁽¹³⁹⁾Articles 13.1 b) i 14.1 f) del TRLIS.

En els casos de dotacions a fons propis, caldrà fer dos ajustos fiscals ja que la regla d'imputació temporal de l'art. 19.5 TRLIS ordena que s'imputin aquestes dotacions al període impositiu en què s'abonen les prestacions: un de positiu, en cada període impositiu en què es doti la provisió als fons, i l'altre, negatiu, en cada període en què s'abonin les prestacions.

5) Altres conceptes deduïbles fiscalment. Les normes tributàries recullen de manera dispersa alguns conceptes que, encara que no constitueixen despeses encaminades a l'obtenció d'ingressos, són deduïbles per a determinar la base imposable, caràcter que se'ls atorga per a incentivar determinades actuacions.

Tenen aquesta consideració les quantitats que les caixes d'estalvi destinen a obres benèfiques socials, algunes donacions i els interessos produïts per un préstec participatiu per al prestatari¹⁴⁰.

⁽¹⁴⁰⁾Article 24 del TRLIS.

Tenen la consideració de **donacions deduïbles**:

- Les quantitats i el valor comptable dels béns lliurats en donació si són aplicables a l'assoliment de les finalitats de les entitats donatàries següents:
 - Les que s'han fet a societats de desenvolupament industrial regional.

- Les que s'han fet a federacions esportives espanyoles, territorials d'àmbit autonòmic i els clubs esportius pel que fa a les quantitats rebudes de les societats anònimes esportives per a la promoció i el desenvolupament d'activitats esportives no professionals, si entre elles hi ha un vincle contractual onerós per a l'objecte i la finalitat de les federacions i els clubs (art. 14.3 TRLIS).
- Les quantitats emprades amb finalitats de mecenatge i patrocini d'activitats artístiques i culturals (art. 26 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre). Els seus ingressos s'integraran a la base imposable. La deducció d'aquestes quantitats serà incompatible, per a un mateix concepte, amb els incentius fiscals i les bonificacions en la quota íntegra que, si escau, corresponguin a les mateixes activitats.

També són deduïbles els interessos produïts per un préstec participatiu per al prestatari.

2.8.4. Despeses no deduïbles

A més de les peculiaritats esmentades respecte a les despeses deduïbles, el TRLIS¹⁴¹ estableix una sèrie de partides que no tenen en cap cas caràcter deduïble. Aquestes despeses són les següents:

⁽¹⁴¹⁾ Article 14 del TRLIS.

a) Les retribucions als fons propis, dins les quals cal comprendre-hi els dividends, les primes d'assistència a juntes i qualsevol forma de distribució oculta de beneficis als socis; el fonament d'aquesta manca de deduïbilitat és clara: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no pas de despeses per a obtenir-lo.

b) Els donatius i les liberalitats, per les mateixes raons, amb les excepcions que acabem d'assenyalar, i les pèrdues del joc.

No s'entenen com a tals les despeses de relacions públiques amb clients o proveïdors, ni les que, segons els usos i costums, es facin al personal de l'empresa, ni les de promoció directa o indirecta de les vendes o prestacions de serveis, ni les relacionades amb els ingressos.

c) Les derivades de comptabilitzar l'IS, que tampoc seran un ingrés. En canvi, els impostos semblants a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir (art. 31 TRLIS) i s'integraran, per tant, a la base imposable.

La resta de tributs abonats per la societat a títol de subjecte passiu també es poden deduir. Sobre les peculiaritats de l'IVA, vegeu el mòdul "La imposició sobre el tràfic".

d) **Les multes, les sancions administratives i penals i els recàrrecs** per falta de pagament de tributs dins el termini reglamentari¹⁴². Atès que dels interessos de demora no diu res, cal entendre que són deduïbles.

(142) Articles 27 i 28 de l'LGT.

e) **Dotacions a provisions o fons interns** per a la cobertura de contingències idèntiques o semblants a les que recull el Text refós de la Llei de regulació dels **plans i fons de pensions**.

f) Les despeses derivades d'algunes operacions fetes, directament o indirectament, amb persones o entitats residents en **paradisos fiscals**; o que es paguin per mitjà de persones que hi resideixin, llevat que el subjecte passiu demostrï que la despesa respon a una operació o transacció efectiva.

Finalment, s'ha de tenir present que tot i que l'impost sobre societats origina, en general, despeses comptables, també pot generar ingressos comptables, que, pel mateix principi pel qual l'IS com a despesa no és deduïble, com a ingrés tampoc no s'ha de computar. Per tant, donaria lloc, si escau, a un ajust fiscal negatiu.

2.8.5. Regles de valoració: regla general i recurs al valor normal de mercat

Regles comptables de valoració

Les normes comptables estableixen que els béns es comptabilitzen pels **criteris** següents:

- a) pel valor d'adquisició, si són adquirits a tercers;
- b) pel cost de producció, quan són fabricats per l'empresa mateixa;
- c) pel que en comptabilitat s'anomena *valor venal*, si s'han obtingut gratuïtament.

Amb aquest valor els béns es mantenen comptabilitzats, llevat que es produïxin pèrdues, es depreciïn o es millorin; en aquest cas, cal aplicar les correccions de valor i trobar així el valor net comptable. Això permet que els béns quedin reflectits en el patrimoni de l'empresa pel seu cost històric, ja que en principi s'entén que els elements de l'immobilitzat romandran en el patrimoni i s'utilitzaran fins a l'amortització total.

El **cost històric** no coincidirà en la majoria dels casos amb el valor real que els béns tinguin en cada moment, i més considerant que des de la perspectiva comptable estan prohibides les revaloracions o actualitzacions de la valoració dels béns de l'immobilitzat. Com a regla general es pot establir que l'IS només

Vegeu també

Amb relació a les correccions de valor, vegeu el subapartat 2.8.3 d'aquest mòdul didàctic.

té en compte els augments o les disminucions de valor que es posen de manifest per mitjà de les transmissions patrimonials, regla que, és clar, presenta excepcions.

Regles de valoració

Els elements patrimonials es valoraran d'acord amb els criteris establerts en el Codi de comerç (preu d'adquisició o cost de producció). L'import de les revaloracions comptables no s'integrarà a la base imposable, llevat que la norma legal o reglamentària exigeixi incloure'l al compte de pèrdues i guanys. L'import de la revaloració no integrat a la base imposable no dona lloc a un valor fiscal més gran dels elements.

Els elements patrimonials següents es valoraran pel seu valor de mercat:

- Els transmesos o adquirits a títol lucratiu.
- Els aportats a entitats i els valors rebuts en contraprestació.
- Els transmesos als socis per dissolució, separació, reducció del capital amb devolució d'aportació.
- Els derivats repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis.
- Els transmesos per fusió, absorció i escissió total o parcial.
- Els adquirits per permuta.
- Els adquirits per canvi o conversió.

Alteracions patrimonials

Les regles comptables de valoració són les que en principi accepta el TRLIS¹⁴³ i de les quals es parteix per a calcular la renda derivada de les transmissions patrimonials, allò que en termes comptables es denominen *beneficis extraordinaris*, també coneguts com a *plusvàlues* o *minusvàlues*, que són l'import que resulti de la diferència entre el valor de venda (que és el preu d'adquisició per a l'adquirent) i el valor net comptable.

⁽¹⁴³⁾ Article 15.1 TRLIS.

De tota manera, en alguns casos el TRLIS s'aparta d'aquests criteris i recorre al valor normal de mercat. I en altres supòsits permet tenir en compte la depreciació monetària (l'efecte de la inflació sobre les plusvàlues). Així, doncs, podem distingir:

a) Depreciació monetària. A l'hora de calcular la renda derivada de determinades transmissions, es permet reduir de l'import d'aquesta allò que es considera que correspon a la depreciació monetària que hi ha hagut durant el temps en què el bé transmès ha format part del patrimoni de la societat.

La depreciació monetària

La reducció en el supòsit de la depreciació monetària només opera si s'obtenen rendes positives; per tant, sempre donarà lloc a ajustaments fiscals negatius.

Aquest import es calcula a partir d'uns coeficients assenyalats a les corresponents lleis de pressupostos generals de l'Estat, i també es té en compte l'estructura financera de la societat per a determinar si el bé es va adquirir amb recursos propis.

Import de la depreciació

Actualment, només es permet reduir l'import de la renda derivada de la transmissió de béns immobles de l'immobilitzat material. L'import de la depreciació resulta de la diferència entre el valor comptable del bé i el seu valor "depreciat". Per a calcular-lo, es multipliquen tant el valor d'adquisició o cost de producció com les amortitzacions acumulades pel coeficient corresponent i es troba el nou valor net comptable. L'import de la depreciació monetària encara s'ha de multiplicar per un coeficient (art. 15.10.c) TRLIS) que depèn de l'estructura financera de la societat durant el temps de tinença del bé. Aquest import encara és més gran si el bé es va adquirir amb recursos propis. Si el coeficient de relació de recursos propis respecte als recursos totals de la societat és superior a 0,4, l'import de la depreciació es dedueix íntegrament.

b) Recurs al valor normal de mercat. Hi ha supòsits en què la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al valor normal de mercat per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial. Són els casos en els quals no hi ha una contraprestació monetària ni tampoc un valor monetari de transmissió, i en comptes d'aquest el TRLIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, ja sigui per a calcular la renda, ja sigui a efectes futurs de l'impost respecte als elements patrimonials afectats.

Supòsits d'aplicació del recurs al valor normal de mercat

Pel que fa als supòsits d'aplicació del recurs al valor normal de mercat, podem distingir els àmbits següents:

1) Operacions societàries. Les transmissions patrimonials entre la societat i els socis no tenen, en general, efectes tributaris, ja que es tracta bé d'aportacions dels socis a la societat (que no són renda per a aquesta, sinó el substrat a partir del qual obté renda), bé de devolucions d'aquestes aportacions o aplicacions de renda per part de la societat.

Tanmateix, quan aquestes operacions no es materialitzen en diner sinó en béns, el TRLIS en desconfia i vol evitar que s'aconsegueixin trasllats de renda entre la societat i els seus socis, la qual cosa s'aconseguiria en els casos en què el valor dels béns superés el nominal de l'operació de què es tracti. Per això el TRLIS obliga totes dues parts implicades a atribuir als béns el valor normal de mercat i calcular aleshores si obtenen renda derivada de l'operació.

Les operacions recollides a l'IS (art. 15.2 TRLIS) són:

- transmissions dels socis a la societat: l'aportació;
- transmissions de la societat als socis: dissolució, separació de socis, reducció de capital amb devolució d'aportacions, repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis, i
- transmissions recíproques: fusió, absorció i escissió total o parcial.

Com a regla general (art. 15.3 TRLIS), la societat transmissora integrarà a la seva base imposable la diferència entre el valor comptable del bé transmès i el seu valor normal de mercat. En el cas d'aportació a una altra societat, també s'ha d'integrar la diferència entre el valor comptable dels títols rebuts i el seu valor normal de mercat.

La societat adquiridora haurà d'integrar a la seva base imposable:

- En els casos de dissolució, reducció de capital i repartiment de la prima d'emissió (núm. 4, 6 i 8 de l'art. 15 TRLIS): l'excés del valor normal de mercat dels béns rebuts sobre el valor comptable de les participacions.

- En els casos de fusió, absorció i escissió total o parcial (art. 15.7 TRLIS): la diferència entre el valor normal de mercat de la participació rebuda i el valor comptable de la participació anul·lada. S'ha de tenir en compte el règim especial previst als art. 83 a 96 TRLIS, explicat a l'epígraf 2.11.7.
- En els casos de distribució de beneficis (art. 15.5 TRLIS): el valor normal de mercat dels béns rebuts.

2) Transmissions lucratives, permutes i bescanvi o conversió. Efectuar una donació no comporta cap deducció de la base imposable de la societat donant, llevat dels casos previstos expressament.

Des del punt de vista comptable, la societat donatària no obté un benefici imputable a l'exercici, criteri que no accepta el TRLIS i li ordena imputar una renda igual al valor de mercat del bé rebut. La societat donant també ho ha de valorar així per a determinar si la transmissió feta li suposa obtenció de renda, tret d'aquells casos en què la donació sigui deduïble.

S'ha de recordar que les persones jurídiques no estan sotmeses a l'ISD i, per tant, les seves adquisicions a títol gratuït estan gravades amb l'IS.

La societat donatària ha de registrar a la comptabilitat el bé rebut pel seu valor venal, però d'això no es deriva cap ingrés comptable.

Les subvencions no es consideren a aquests efectes adquisicions lucratives i segueixen els criteris comptables.

Les permutes no tenen efectes comptables per a les societats operants, que comptabilitzen el bé rebut amb el valor que tenia el bé lliurat. Aquest criteri tampoc no s'accepta fiscalment, sinó que totes dues societats han de recórrer al valor normal de mercat dels béns permutats per a determinar si ha existit plusvàlua o minusvàlua derivada de l'operació. El mateix criteri s'aplica també als títols intercanviats per bescanvi o conversió.

Operacions a les quals s'aplica el valor normal de mercat

A més de les transmissions patrimonials que acabem de veure, en què es recorre al valor de mercat per a determinar la renda que en deriva, el TRLIS obliga també a recórrer a aquest valor en el cas d'altres operacions. Ho fa com a mecanisme per a evitar elusions i transferències de beneficis d'unes societats a unes altres, encobertes amb l'aparença d'un altre tipus de negocis. Dins d'aquest àmbit d'operacions distingim:

1) Operacions vinculades. Les operacions vinculades tenen tres trets que les caracteritzen:

- a) les porten a terme subjectes especialment relacionats entre ells;
- b) es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en una situació normal de mercat;
- c) el pacte es fa precisament en virtut de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria el mateix amb un tercer.

L'Administració desconfia d'aquestes operacions perquè són perilloses per als interessos de la Hisenda pública, ja que per mitjà d'aquestes actuacions les societats poden disminuir el benefici gravable en perjudici dels interessos de

recaptació, en portar a terme veritables transferències de beneficis. Les contra-prestacions pactades per les parts sovint s'anomenen també, per aquest motiu, *preus de transferència*.

En conseqüència, l'article 16.1 TRLIS determina que aquest tipus d'operacions es valora pel valor de mercat, és a dir, aquell que haurien acordat persones o entitats independents en condicions de lliure competència.

L'art. 16.3 TRLIS enumera els supòsits en què, a efectes de l'impost, s'entén que hi ha vinculació. En aquest sentit, intenta recollir totes les possibilitats de domini d'una societat per part d'una altra, tant si és per mitjà de vincles personals, de participació en el capital com per altres vies. A aquests efectes, s'entén que existeix un grup d'entitats quan una tingui o pugui tenir el control d'una altra o d'altres, segons els criteris de l'article 42 del Codi de comerç.

Operacions vinculades

Són operacions vinculades les que fan:

- Una entitat i els seus socis o partícips.
- Una entitat i els seus consellers o administradors.
- Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau.
- Dues entitats que pertanyin al mateix grup.
- Una entitat i els socis o partícips, consellers o administradors, d'una altra entitat, quan ambdues entitats pertanyin al mateix grup.
- Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips d'una altra entitat, quan ambdues societats pertanyin al mateix grup.
- Una entitat i una altra de participada per la primera indirectament, com a mínim, en el 25% del capital social o dels fons propis.
- Dues entitats en què els socis o els seus cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participada directament o indirectament en, almenys, el 25% del capital social o dels fons propis.
- Una entitat resident a Espanya i els seus establiments permanents a l'estranger.
- Una entitat resident a l'estranger i els seus establiments permanents a Espanya.
- Dues entitats que formin part d'un grup que tributi en el règim dels grups de societats cooperatives.

Supòsit d'operació vinculada

La societat A, dominada per la societat B, ven a aquesta darrera productes a preu de cost. El resultat és que A no obté beneficis, mentre que B experimenta unes despeses molt inferiors a les que hauria tingut si hagués comprat al preu normal de mercat, de manera que el seu benefici és superior al que hauria obtingut d'una altra manera. Així, A trasllada a B el benefici que hauria obtingut si hagués pactat preus normals de mercat i no queda gravada per aquest.

A fi d'evitar el perjudici de recaptació, el TRLIS ordena atribuir a l'operació el seu valor normal de mercat en tots els casos.

La vinculació entre entitats determina també l'aplicació d'altres normes especials com la prohibició d'amortització del fons del comerç adquirit a un subjecte vinculat (art. 14.3 TRLIS) i la no-deducció de provisions per insolvències de subjectes vinculats (art. 12.2 TRLIS).

El problema principal que planteja l'aplicació de la norma és, justament, determinar el valor de mercat, ja que aquestes operacions se solen fer entre societats d'un mateix grup per a productes i situacions per als quals no hi ha cap mercat comparable, o en què no es pot trobar un valor normal de mercat perquè aquest mercat no existeix.

Per a intentar resoldre aquest problema, el TRLIS recorre als mètodes recomanats internacionalment amb aquesta finalitat. Els mètodes per a determinar el valor normal de mercat (art. 16.4 TRLIS) són:

- el mètode de preu comparable entre societats independents; el del cost incrementat o el del preu de revenda;
- si no es pot aplicar cap d'aquests dos mètodes, es recorrerà finalment al mètode de la distribució del resultat o al de marge net del conjunt d'operacions.

Article 16 TRLIS

L'apartat 6 de l'article 16 TRLIS inclou els requisits perquè les despeses d'una societat dominada per les despeses derivades d'un acord de repartiment de costos de béns o serveis que fa la societat dominant siguin deduïbles. La raó de la seva inclusió sistemàtica aquí i no en altres normes sobre la deducció de despeses és que, amb el pagament d'aquest tipus de serveis, s'acostumen a produir transferències de beneficis que solen ser, en definitiva, operacions vinculades.

L'efecte que ha de tenir l'aplicació del valor normal de mercat respecte a l'altra societat que hi intervé, en el que s'ha anomenat unilateralitat o bilateralitat dels ajustos derivats d'aplicar aquest valor, ha generat una gran polèmica. Una gran part de la doctrina –i ara sembla que també l'Administració– sosté que si es corregeix el valor d'una operació per a una societat també s'ha de donar el mateix valor a l'operació per a l'altra. En l'exemple anterior, a la societat B se li ha de reconèixer més despesa i se li ha de permetre, per tant, reduir la seva renda.

Creiem que aquesta solució no és correcta. El que realment pretén el recurs al valor normal de mercat és descobrir que s'ha fet una transferència de beneficis que s'ha de gravar com a tal. És a dir, no és despesa deduïble per a la societat que trasllada el seu benefici a una altra societat, però sí que és renda gravable per a aquesta última societat. En qualsevol cas, si l'Administració es disposa a corregir la valoració feta per una societat, ho ha de notificar també a l'altra part de l'operació (art. 16 RIS).

No obstant, a fi de tallar de socarel les possibles discrepàncies entre Administració i contribuents sobre el valor normal de mercat d'una determinada operació arbitra una solució nova: la possibilitat que els contribuents sotmetin a

l'Administració una proposta de valoració de les operacions que cal efectuar (art. 16.7 TRLIS). Si l'Administració aprova la proposta, s'aplicarà a les operacions vinculades futures el valor pactat com a normal de mercat.

2) Operacions fetes en paradisos fiscals¹⁴⁴. El TRLIS aplica el règim de les operacions vinculades, amb excessiva generalitat, per a les operacions que porti a terme qualsevol societat amb persones o entitats residents en paradisos fiscals.

⁽¹⁴⁴⁾ Article 17.2 del TRLIS.

La realització d'operacions amb subjectes residents a paradisos fiscals també pot donar lloc a:

- la no-aplicació de determinats règims especials (art. 60, 87.5 i 88.4 TRLIS).
- la no-deducció de despeses de serveis o pagades per mitjà d'aquests subjectes (art. 14.1.g)) i de dotacions a la provisió (art. 12.3 i 4 TRLIS).
- la pèrdua de deduccions per inversió (art. 37.2 TRLIS).

3) Trasllet de residència a l'estranger i cessament d'establiments permanents. Si una societat trasllada la residència a l'estranger o un establiment permanent cessa l'activitat, els seus béns no es transmeten, de manera que l'augment de valor (les plusvàlues) que hagin pogut experimentar no es realitza i, per tant, en principi no se sotmet a gravamen. Com que l'entitat titular dels béns ja no estarà subjecta a l'IS a Espanya, això comporta una pèrdua de recaptació per a la hisenda pública. A fi d'evitar-la, el TRLIS¹⁴⁵ ordena, en una norma força deficient, integrar dins la base imposable la diferència entre el valor comptable i el normal de mercat dels béns de la societat que canvia de residència, dels béns afectes a un establiment permanent que cessa o dels béns que, essent afectes a un establiment permanent a Espanya, són transferits a l'estranger.

⁽¹⁴⁵⁾ Article 17.1 del TRLIS.

Altres efectes de l'aplicació del valor normal de mercat

L'obligació de la societat que percep determinats béns de donar-los el valor normal de mercat pot provocar fenòmens de doble imposició si, a la vegada, aquesta transmet els béns. Per a evitar-ho, el TRLIS¹⁴⁶ estableix regles sobre el moment en què s'ha d'imputar a la base imposable la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de mercat del bé.

⁽¹⁴⁶⁾ Article 18 del TRLIS.

S'imputen en períodes impositius diferents segons el tipus de béns:

- Elements de l'actiu circulant: en el període en què generen el meritament d'un ingrés.
- Elements de l'immobilitzat no amortitzables: en el període en què el bé es transmeti.
- Elements amortitzables: en els períodes impositius que li queden de vida útil, al ritme en què són amortitzats.
- Serveis: en el període en què es rebin.

S'ha de tenir en compte el que preveu l'art. 15.3 TRLIS per a la societat transmetent en les operacions previstes a l'art. 15.2 TRLIS.

Actualització de balanços

En principi, el TRLIS¹⁴⁷ prohibeix integrar dins la base imposable les plusvàlues merament comptables, és a dir, l'augment de valor que experimenta un bé, sense que l'empresa constati aquest augment de valor per la transmissió del bé (plusvàlues efectuades) sinó pel seu registre comptable, en corregir el valor comptable substituint-lo per un altre que sigui més proper al seu valor real al mercat.

Amb tot, immediatament després de fer aquesta declaració de principi, el TRLIS estableix una excepció: "excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias."

⁽¹⁴⁷⁾Articles 15.1.2ª i 135 del TRLIS.

La correcció de valor

La correcció de valor no solament no s'integra en la base imposable, sinó que no té cap efecte tributari (per exemple, per a calcular l'amortització).

Revaloracions

S'ha dit que el fonament que permet revaloracions comptables sense gravar les plusvàlues és evitar gravar rendes fictícies, ja que les revaloracions s'han permès en temps d'alta inflació, en què l'augment de valor es devia simplement a la depreciació de la moneda, no a un augment real del valor. De fet, s'ha permès dur a terme diverses vegades a la història de l'IS revaloracions dels elements de l'immobilitzat sense conseqüències fiscals.

Per exemple, la revaloració autoritzada per l'RD llei 7/1996, de 7 de juny, sobre mesures urgents de caràcter fiscal i de foment i liberalització de l'activitat econòmica (vegeu també RD 2607/1996). S'ha de fer notar que aquest decret llei creava un tribut *ex novo*, cosa que és radicalment contrària a la jurisprudència del Tribunal Constitucional (el decret llei el va validar en aquest punt la DA 10a de la Llei 10/1996, de 18 de desembre, de mesures fiscals urgents sobre la correcció de la doble imposició interna intersocietària i sobre incentius fiscals a la internacionalització de les empreses).

Poc després de l'entrada en vigor de la LIS de 1995 es va permetre l'actualització de balanços, i l'augment de valor dels béns s'ha de sotmetre a un gravamen específic, diferent de l'IS, del 3%. El nou valor assignat serà el que es tingui en compte a efectes fiscals, especialment per a calcular les amortitzacions i la renda derivada de la transmissió dels béns.

2.8.6. Subcapitalització

Per *subcapitalització* s'entén la situació financera d'una entitat en la qual els fons aliens superen de manera desproporcionada els fons propis. Això té conseqüències fiscals notables, perquè mentre les retribucions al capital aliè (interessos) són despeses deduïbles per a la societat pagadora, no passa el mateix amb el repartiment de dividendes.

La possibilitat de finançar una societat amb préstecs en comptes de fer-ho amb aportacions de capital és, doncs, molt temptadora des del punt de vista tributari. Si a això s'afegeix que els interessos rebuts per residents en altres estats membres de la Unió Europea queden exempts de gravamen, l'atractiu de l'operació augmenta.

Per a evitar pèrdues de recaptació, el TRLIS¹⁴⁸ estableix una ficció per la qual els interessos meritats per préstecs que superin tres vegades la xifra del capital fiscal d'una entitat, si el prestador no és resident i és una entitat vinculada, s'han de considerar dividendes i, per tant, no seran deduïbles per a l'entitat pagadora ni per al subjecte perceptor.

Tenint en compte que aquesta norma planteja problemes de conciliació amb nombrosos convenis de doble imposició subscrits per Espanya, la LIS preveu que en aquests casos, els subjectes passius puguin proposar a l'Administració aplicar un coeficient de relació entre fons propis i aliens diferent, excepte en el cas que es tracti d'operacions efectuades amb o per persones o entitats residents a paradisos fiscals. A més, aquesta norma també té problemes de conciliació amb la llibertat d'establiment que preveu l'article 52 del TCE (avui, després del canvi de numeració establert pel Tractat d'Amsterdam, art. 43 TCE), que poden provocar la no-aplicació de la norma en l'àmbit comunitari.

Ara bé, l'article 20.4 TRLIS considera inaplicables les regles de subcapitalització quan l'entitat vinculada sigui resident en un estat membre de la Unió Europea, llevat que resideixi en un paradís fiscal, atenent la sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (TJCE) de 12 de desembre de 2002, recaiguda en l'assumpte C-324/00 (Lankhorns-Hohorst GmbH enfront de Finanzamt Steinfurt).

2.8.7. Imputació temporal

Atès que l'IS és un impost periòdic, té una singular importància imputar la renda a un període o un altre. La regla general és que els ingressos i les despeses s'imputen al període en què són exigibles (principi de la meritació), amb independència del moment en què s'efectuïn efectivament els cobraments i els pagaments, com també estableixen els criteris comptables.

En el cas que un ingrés o una despesa s'hagi comptabilitzat en un període diferent al de la meritació, caldrà portar-lo a l'exercici corresponent i, per tant, regularitzar tots els exercicis afectats per imputacions indegudes. Això no serà procedent si de la diferent imputació no es deriva una tributació inferior.

Hi ha, és clar, algunes **excepcions** a la regla general:

Vegeu també

Les exempcions de gravamen dels interessos rebuts per no residents en el subapartat 3.4.2 d'aquest mòdul didàctic.

⁽¹⁴⁸⁾ Article 20 del TRLIS.

Vegeu també

Podeu veure l'aspecte temporal del fet imposable, en el subapartat 2.6 d'aquest mòdul didàctic.

1) El TRLIS ofereix la possibilitat de presentar a l'aprovació de l'Administració¹⁴⁹ criteris diferents, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa.

(149) Articles 19.2 TRLIS i 31 i 32 RIS.

2) Si es tracta d'operacions a terminis o amb preu ajustat, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que es cobren, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació¹⁵⁰. Així mateix, les despeses de personal liquidades mitjançant el lliurament de determinats instruments de patrimoni s'imputen en el període impositiu en què es lliurin.

(150) Article 19.4 del TRLIS.

3) L'import de les dotacions a provisions i fons interns¹⁵¹ amb fins anàlegs als plans i fons de pensions s'imputa a resultats quan se satisfacin les prestacions. Així mateix, les despeses de personal liquidades mitjançant el lliurament de determinats instruments de patrimoni s'imputen en el període impositiu en què es lliurin.

Vegeu també

Amb relació als plans i fons de pensions, vegeu el subapartat 2.8.3 d'aquest mòdul didàctic.

(151) Article 19.5 del TRLIS.

4) La recuperació i pèrdua de valor d'elements patrimonials¹⁵² objecte d'una correcció de valors per deteriorament s'imputen en el període impositiu en què s'hagi produït la recuperació o la pèrdua.

(152) Article 19.6 del TRLIS.

5) Les adquisicions lucratives¹⁵³ s'imputen al període impositiu en què es va fer l'operació.

(153) Article 15.3 i 19.8 del TRLIS.

6) Les rendes presumptes pel descobriment d'elements patrimonials ocults s'imputen al període impositiu no prescrit més antic¹⁵⁴, llevat que es provi que corresponen a un altre període.

(154) Article 134.5 del TRLIS.

2.8.8. Compensació de bases imposables negatives

Una vegada efectuades totes les operacions pertinents obtenim la base imposable. Si aquesta resulta negativa, es pot compensar amb les rendes positives de períodes impositius futurs¹⁵⁵.

(155) Article 25 del TRLIS.

Aquesta compensació es nega o es limita en el cas de l'adquisició d'empreses inactives amb pèrdues feta amb la finalitat d'eixugar amb aquestes els propis beneficis.

La compensació de bases imposables negatives

La compensació de bases imposables negatives, en realitat, suposa un trencament del principi d'independència dels exercicis.

El termini actual per a compensar bases imposables negatives és el dels períodes impositius que s'acabin en els quinze anys següents i successius a l'obtenció de resultats negatius (art. 25.1 TRLIS). El termini s'allarga per a entitats de nova creació i d'exploació de vies de peatge: el termini de quinze anys comença a

comptar a partir del període impositiu en què s'obtinguin rendes positives (art. 25.3 i 4 TRLIS). El límit quantitatiu de la compensació per exercici és l'import de les seves rendes positives.

Bases imposables negatives

Les circumstàncies en què no es podran compensar o es limiten les compensacions de bases imposables negatives les recull l'art. 25.2 TRLIS.

Hi ha l'obligació d'acreditar tant la procedència com la quantia de les bases imposables negatives que s'han de compensar (art. 25.5 TRLIS).

2.9. Tipus de gravamen. Quota íntegra

El tipus de gravamen general previst¹⁵⁶ és del 30% per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 (del 32,5% per als períodes impositius iniciats entre l'1 de gener de 2007 i l'1 de gener de 2008). El resultat d'aplicar el tipus de gravamen sobre la base imposable és la quota íntegra.

⁽¹⁵⁶⁾Articles 28, 29 i DA 8a del TRLIS.

A més, s'estableix per als períodes inicials des de l'1 de gener de 2009, un tipus de gravamen reduït per manteniment o creació d'ocupació, que és del 20% per la part de base imposable fins a 120.202,41 euros i del 25% per a la resta, sempre que l'import net de la xifra de negoci sigui inferior a 5 milions d'euros i tingui una plantilla mitjana inferior a 25 treballadors.

El TRLIS preveu també una sèrie de tipus específics en funció del tipus d'entitat i de l'activitat desenvolupada.

Els tipus de gravamen específics són del 25, 20, 10, 1, 35 i 0 per 100. La raó per la qual s'aplica un tipus 0 és sotmetre a control els fons de pensions sense subjectar-los a gravamen.

2.10. Deduccions de la quota

Determinada la quota íntegra¹⁵⁷, aquesta es pot minorar per diverses raons:

⁽¹⁵⁷⁾Articles 30 a 44 del TRLIS.

1) De vegades es tracta de deduccions tècniques, previstes per a evitar o suavitzar supòsits de doble imposició i per a tenir en compte les quantitats ja satisfetes a compte de l'impost.

2) En altres casos es tracta d'articular incentius fiscals per mitjà de bonificacions i deduccions.

2.10.1. Deduccions per doble imposició

Els fenòmens de doble imposició es poden produir per diferents causes com ara les següents:

La doble imposició

L'estat de residència de l'entitat generalment la subjecta a gravamen per tota la renda obtinguda, independentment del lloc d'obtenció (renda mundial), mentre que l'estat on s'obtenen rendes sense residir-hi (estat de la font) no renuncia a gravar-les.

a) La subjecció d'un mateix subjecte per unes mateixes rendes i en el mateix període per part de dos poders tributaris diferents.

És el que es coneix com a *doble imposició jurídica*. Quan els dos poders en qüestió són de dos estats se sol anomenar *doble imposició internacional*.

b) El fet que la mateixa renda quedi subjecta dues vegades, però en mans de dos subjectes diferents.

Això és el que passa quan les societats reparteixen dividendes: aquests són renda gravable tant per a la societat que els distribueix com per al soci que els percep. Aquesta modalitat se sol anomenar *doble imposició econòmica*, i si els dos subjectes en qüestió són societats, *doble imposició intersocietària*.

c) Una tercera modalitat de doble imposició es produeix per combinació de les dues anteriors, és a dir, quan els dos subjectes gravats per la mateixa renda tenen residència en estats diferents.

Supòsit de dos subjectes gravats per la mateixa renda que tenen residència en estats diferents

La societat X, que reparteix dividendes, queda subjecta al seu estat de residència (A) per tota la renda, i la societat que percep els dividendes (Y) també queda subjecta a A pels dividendes percebuts, encara que resideixi a l'estat B. Es produeix, doncs, una doble imposició intersocietària. Al mateix temps, la societat Y queda gravada a B per tota la renda obtinguda, inclosos els dividendes, de manera que, a més, es produeix una doble imposició jurídica internacional.

Com a regla general, els diferents sistemes tributaris inclouen mecanismes per a eliminar o pal·liar les diferents modalitats de doble imposició; però, normalment, només als seus residents.

En el cas exposat això vol dir que A no permetria a la societat Y eliminar la doble imposició intersocietària, de manera que es mantindria la doble imposició. El TRLIS estableix mesures per a eliminar o suavitzar aquesta doble imposició a les societats residents a Espanya que percebin participacions en beneficis en altres estats.

Pel que fa a les diferents classes de doble imposició, podem distingir les següents:

1) Doble imposició internacional

Convenis contra la doble imposició

Les disposicions d'un conveni en el cas que Espanya n'hagi subscrit un per a evitar la doble imposició amb l'estat d'on provenen les rendes, s'han d'aplicar amb preferència.

La regla general¹⁵⁸ és que les societats residents que percebin rendes a l'estranger i que ja hagin estat gravades per aquestes rendes en altres països poden deduir de la quota que han de pagar en Espanya la menor de les quantitats següents:

(158) Article 31 del TRLIS.

- a) l'IS que correspon a Espanya per les rendes percebudes a l'estranger,
- b) l'impost estranger.

Per a fer la deducció, s'ha d'integrar l'impost estranger a la base imposable.

Si les rendes provenen de diferents Estats, s'agruparà, a efectes de la deducció, per països i, si s'escau, per establiments permanents.

Si l'entitat resident té establiments permanents a l'estranger, excloent-ne els paradisos fiscals, que desenvolupen una activitat empresarial i les rendes se sotmeten en l'Estat de la font a un impost semblant a l'IS, s'aplica l'exempció prevista a l'article 22 TRLIS.

2) Doble imposició intersocietària interna

Els dividendes i, en general, la participació dels socis en els beneficis socials, amb independència de la manera com es canalitzi el repartiment, queden gravats com a benefici de la societat que reparteix dividendes i també com a renda de la societat que els rep. El TRLIS preveu mecanismes per a pal·liar o eliminar aquesta doble imposició.

Amb caràcter general, la societat perceptora dels dividendes o de qualsevol altra forma de participació en beneficis pot deduir de la quota el 50% de l'import de l'IS corresponent a aquestes rendes. En el cas que tingui una participació significativa en la societat que reparteix beneficis, la deducció arriba al 100%, amb la qual cosa s'elimina totalment la doble imposició intersocietària.

Aplicació de deduccions

La deducció no solament s'aplica sobre dividendes, sinó també quan, en els casos de liquidació o separació de socis, els beneficis acumulats per la societat en forma de reserves es fan arribar a aquests per mitjà de l'atribució de la quota de participació que tenien en l'entitat.

L'import es calcula aplicant el tipus de gravamen sobre l'import íntegre dels beneficis obtinguts.

La deducció del 100% exigeix un període de permanència mínima de la participació significativa. Aquesta deducció també s'aplica a les distribucions de beneficis que facin determinades entitats (art. 30.2 TRLIS). En canvi, no es practicarà a les distribucions de beneficis que fa el fons de regulació de caràcter públic del mercat hipotecari (art. 30.4.c) LIS).

El TRLIS inclou també unes disposicions en contra de l'abús per a evitar l'aplicació de la deducció en els casos en què no hi ha doble imposició i normes especials per als beneficis distribuïts per les societats que es dediquin a la recerca i explotació d'hidrocarburs.

Clàusules antiabús

Les clàusules *antiabús* són:

- La que intenta evitar la pràctica de la *rentada de cupó* (art. 30.4.d) TRLIS).
- La que impedeix l'aplicació de la deducció en els casos en què el benefici no es va sotmetre a gravamen en la societat que ara el distribueix (art. 30.4.a) i b) TRLIS).
- La que impedeix practicar la deducció quan la distribució de beneficis no s'integri a la base imposable de la societat perceptora (art. 30.4.e) TRLIS).
- La que impedeix practicar la deducció quan la distribució de beneficis produeixi una depreciació de la participació. Aquesta disposició té excepcions si el propietari anterior de la participació va tributar per un import equivalent a la depreciació (art. 30.4.e) TRLIS).

Vegeu també les restriccions previstes a la DA primera TRLIS, ja que són casos en què no es produeix doble imposició.

Les normes especials es recullen a l'art. 30.5 TRLIS.

3) Doble imposició intersocietària internacional

Així mateix, la LIS preveu deduccions¹⁵⁹ en la quota en el cas de distribucions de dividendes i altres participacions en beneficis efectuats per societats no residents i rebuts per societats residents. Tanmateix, l'aplicació d'aquestes deduccions requereix sempre tenir una participació significativa dins la societat no resident.

⁽¹⁵⁹⁾Article 32 del TRLIS.

La societat resident pot deduir de la quota l'impost que ha pagat la societat no resident en el seu Estat pels beneficis distribuïts. Per a practicar la deducció, la societat resident ha d'incloure en la base imposable aquest impost ja pagat per la societat no resident al seu país.

Aquesta deducció, juntament amb la que es pot practicar per doble imposició internacional, no pot superar l'IS que s'hauria de pagar a Espanya pels beneficis obtinguts.

2.10.2. Bonificacions i deduccions incentivadores de determinades activitats

Hi ha dues classes de bonificacions¹⁶⁰:

⁽¹⁶⁰⁾Articles 33 i 34 del TRLIS.

a) La primera s'aplica a rendes obtingudes a Ceuta i Melilla. Consisteix en un 50% de la quota que correspongui a les rendes obtingudes per entitats que operen a Ceuta i Melilla o a les seves dependències.

b) La segona a determinades activitats: exportadores i de prestació de serveis públics locals. Consisteix en el 99% de la quota que correspongui a les rendes derivades d'aquestes activitats.

Les **activitats** que s'incentiven per aquestes deduccions són:

a) activitats de recerca, desenvolupament i innovació tecnològica: el 30% (ampliable) de les despeses (article 35 TRLIS).

b) activitats de foment de les tecnologies de la informació i de la comunicació: el 15% de les inversions (article 36 TRLIS).

c) activitats d'exportació: el 25% de les inversions i despeses (article 37 TRLIS).

d) inversions que tinguin per objecte béns d'interès cultural, produccions cinematogràfiques, edició de llibres, sistemes de navegació i localització de vehicles, adaptació de vehicles per a discapacitats i llars d'infants per a fills de treballadors: el 10% o el 20% (article 38 TRLIS).

e) inversions destinades a la protecció del medi ambient: el 10% en general i el 12% en cas d'inversió en vehicles ecològics.

f) despeses de formació professional, incloent-hi les despeses realitzades amb la finalitat d'habituar els empleats en la utilització de noves tecnologies: 5% o 10% (article 40 TRLIS).

g) creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids: 6.000 euros per treballador i any (article 41 TRLIS).

h) reinversió de beneficis extraordinaris: 12% (o 2%, 7%, 17% o 35% en determinats casos) de l'import de les rendes positives obtingudes en la transmissió onerosa dels elements patrimonials i integrades en la base imposable –article 42 TRLIS–).

i) contribució empresarial a plans de pensions de treball (inclosos els plans de pensions transfronterers d'àmbit comunitari) o a mutualitats de previsió social que actuïn com a instrument de previsió social empresarial, o a plans de previsió empresarial, o per aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat: 10% (article 43 TRLIS).

Article 44 TRLIS

Com a norma general (art. 44 TRLIS):



Algunes activitats de recerca i desenvolupament són incentivades amb deduccions a la quota.

- l'import conjunt de totes aquestes deduccions té com a límit el 35% de la quota, un cop ja restades les deduccions tècniques anteriors i les bonificacions; si bé en determinats casos s'eleva al 50%;
- l'excés sobre la quota es podrà deduir de les quotes dels períodes impositius corresponents als deu anys immediats i successius, termini ampliable en determinades condicions;
- una mateixa inversió no es podrà deduir en més d'una entitat i els béns afectats hauran de romandre en funcionament durant un termini mínim, i
- les inversions finançades amb subvencions no donaran lloc a la deducció (art. 38.4 LIS) o s'haurà de descomptar de la base de deducció el 65% de la subvenció (art. 35.1, 37.3 i 40.1 TRLIS).

Gran part de tot aquest conjunt de deduccions per realització de determinades activitats es deroguen amb diferents efectes temporals, en virtut de la Llei 35/2006.

2.10.3. Deducció dels pagaments a compte

Una vegada practicades les deduccions i bonificacions que siguin procedents, s'han de deduir de la quota¹⁶¹ els pagaments ja satisfets a compte de l'IS. Com correspon a la seva naturalesa, l'excés d'aquests imports sobre la quota dona lloc a devolució. Els pagaments són retencions i ingressos a compte, pagaments fraccionats i quota pagada per societats transparents.

⁽¹⁶¹⁾Article 46 del TRLIS.

2.11. Règims especials

Veurem a continuació una sèrie de règims especials de l'IS. Aquests no regulen enterament un règim peculiar, sinó determinades especialitats respecte al règim general, que serà sempre subsidiari. Alguns d'aquests règims especials han estat derogats al llarg del temps, com és el cas del de les societats patrimonials.

En aquest sentit, a més de les especialitats previstes en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu (fundacions, associacions declarades d'utilitat pública, organitzacions no governamentals, etc.), al TRLIS podem distingir:

1) **Agrupacions d'interès econòmic**¹⁶², espanyoles i europees, i unions temporals d'empreses. Aquestes entitats, que tenen com a finalitat facilitar o millorar el resultat dels seus socis, tributen pel règim general, amb dues **especialitats**:

⁽¹⁶²⁾Articles 48 i 49, i 51 i 52 del TRLIS.

a) Que no tributa per l'IS la part de base imputada als socis residents.

b) Que imputen als socis residents les bases imposables, positives o negatives, obtingudes per aquestes entitats, les deduccions i bonificacions en la quota a les quals tingui dret l'entitat, i les retencions i ingressos a compte corresponents a l'entitat. Si l'agrupació d'interès econòmic és europea, com a especia-

litat no tributarà per l'IS, però els seus socis residents o amb establiment permanent a Espanya integraran a la seva base imposable de l'IRNR la part corresponent dels beneficis o pèrdues determinats en l'agrupació.

2) Unions temporals d'empreses¹⁶³. Les unions temporals d'empreses estan sotmeses al règim de les agrupacions d'interès econòmic, amb l'especialitat que les empreses membres d'una unió temporal d'empreses que operi a l'estranger es podran acollir per les rendes procedents de l'estranger al mètode d'exempció.

(163) Articles 50 a 52 del TRLIS.

Es tracta d'un sistema de col·laboració entre empresaris, sense responsabilitat jurídica.

3) Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges (articles 53 i 54 TRLIS). Amb caràcter general, la societat podrà aplicar una bonificació del 85% de la part de quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de l'arrendament. Aquesta bonificació serà del 90% quan es tracti de l'arrendament d'habitatges adaptats a discapacitats.

4) Societats i fons de capital risc i societats de desenvolupament industrial regional¹⁶⁴. Es concedeixen a aquestes societats exempcions parcials per a les rendes obtingudes en la transmissió d'accions i participacions en el capital de societats en les quals participin. Les exempcions poden arribar fins al 99%.

(164) Articles 55 a 56 del TRLIS.

Aquestes empreses es creen per a enfortir els recursos propis de determinades empreses.

5) Institucions d'inversió col·lectiva¹⁶⁵. Si no tributen pel tipus general de gravamen, no tenen dret a cap deducció sobre la quota; però sí, evidentment, a deduir-ne l'excés dels pagaments a compte. Es regula també la tributació dels socis o partícips, amb especialitats quan aquests resideixen en paradisos fiscals.

(165) Articles 57 a 60 del TRLIS.

6) Consolidació fiscal¹⁶⁶. El règim de consolidació fiscal, que és opcional, estableix que es consolidin les rendes de totes les entitats integrants del grup; per a fer-ho, se sumen les bases imposables individuals, sense incloure-hi la compensació de les bases imposables negatives individuals, i es practiquen també determinades eliminacions i incorporacions. Es permet la compensació de pèrdues del grup.

(166) Articles 64 a 82 del TRLIS.

Es considera subjecte passiu el grup fiscal, format per la societat dominant i les societats dependents.

Es considera subjecte passiu el grup, i aquest deté la representació de la societat dominant.

En l'articulat del TRLIS s'estableixen els tipus de societat que poden ser entitats dominants i dependents (art. 67 i 68), i també la possibilitat de tenir en compte el domini indirecte (art. 69).

Una vegada determinada la base consolidada (art. 71-75 TRLIS), hi ha la quota (art. 77 TRLIS) sobre la qual es poden aplicar bonificacions i deduccions (art. 78 TRLIS).

Els articles 80 i 81 TRLIS regulen la pèrdua del règim de consolidació per als grups i els seus efectes.

7) Fusions, escissions, aportacions d'actius i bescanvi de valors¹⁶⁷. Aquest règim de reestructuració empresarial parteix del que preveu una directiva comunitària per a operacions d'aquesta mena en l'àmbit comunitari, i el TRLIS l'estén també a les mateixes operacions que tinguin un caràcter merament intern.

⁽¹⁶⁷⁾Articles 83 a 96 TRLIS i la Directiva 90/434/CEE del Consell, que estableix una tributació neutra per aquestes operacions.

En essència, aquest règim preveu diferir la tributació de les plusvàlues que es posin de manifest en efectuar aquestes operacions fins al moment en què les plusvàlues es portin a terme efectivament. Per a això, les societats (ja existents o de nova creació) que incorporin béns a conseqüència d'aquestes operacions els han de continuar computant per l'import que tenien en la societat transmissora.

8) Minería¹⁶⁸. Les peculiaritats d'aquest règim es concreten en la llibertat d'amortització i en la deduïbilitat del factor d'esgotament. Amb aquest règim s'intenta afavorir la investigació minera i l'explotació de jaciments.

⁽¹⁶⁸⁾Articles 97 a 101 del TRLIS.

9) Recerca i explotació d'hidrocarburs¹⁶⁹. Com en el cas de la minería, es permet la deduïbilitat del factor d'esgotament, alhora que hi ha previstes normes especials sobre amortització i compensació de bases imposables negatives.

⁽¹⁶⁹⁾Articles 102 a 106 del TRLIS.

10) Transparència fiscal internacional¹⁷⁰. Aquest règim es caracteritza per la inclusió en la base imposable de les societats residents de determinades rendes positives obtingudes per la seva participació directa o indirecta en entitats no residents, i també per l'aplicació per part de les mateixes societats residents d'algunes deduccions concretes en la quota per evitar la doble imposició internacional. No s'aplica a entitats residents en el territori de la Unió Europea (amb determinats requisits), llevat que resideixin en un paradís fiscal.

⁽¹⁷⁰⁾Article 107 del TRLIS.

11) Empreses de dimensió reduïda¹⁷¹. Després de determinar aquestes empreses a partir de la seva xifra de negoci (inferior a 8 milions d'euros), el TRLIS recull els incentius fiscals que se'ls poden aplicar: llibertat d'amortització per a

⁽¹⁷¹⁾Articles 108 a 114 TRLIS.

determinats béns, augment de determinats coeficients d'amortització, especialitats en les provisions i exempció per reinversió. Totes aquestes peculiaritats ja s'han tractat en el règim general d'aquests punts.

12) Determinats contractes d'arrendament financer¹⁷². Si compleix determinats requisits, l'entitat cessionària pot deduir, a més dels interessos, la part que correspon al cost de recuperació del bé, amb un límit que comporta amortitzar els béns a un ritme doble que el general.

⁽¹⁷²⁾ Article 115 del TRLIS.

13) Entitats de tinença de valors estrangers¹⁷³. Aquest règim s'aplica fent-ne una sol·licitud prèvia a l'Administració. Consisteix en l'exempció de dividends o de participacions en beneficis de les entitats no residents (que compleixin els requisits legals) en les quals participi, així com de les rendes derivades de la transmissió d'aquests valors.

⁽¹⁷³⁾ Articles 116 a 119 del TRLIS.

Aquestes entitats tenen per objecte social la direcció i gestió de valors representatius de fons propis d'entitats no residents. La participació, directa o indirecta, ha de ser com a mínim del 5%.

Aquest règim pretén afavorir l'establiment a Espanya de societats capdavanteres de *holdings*.

14) Entitats parcialment exemptes¹⁷⁴. El TRLIS declara parcialment exemptes de gravamen un grup variat d'entitats, les quals, però, hi queden subjectes pels rendiments d'explotacions econòmiques, pels derivats del seu patrimoni i pels increments de patrimoni no declarats exemptes.

⁽¹⁷⁴⁾ Articles 120 a 122 del TRLIS.

Sobre la base imposable, determinada per la suma algebraica de tots els components subjectes, s'aplica el gravamen del 25%.

15) Règim de les comunitats titulars de monts veïnals en mà comuna¹⁷⁵. Consisteix en l'aplicació de beneficis fiscals en forma de reduccions en la base imposable.

⁽¹⁷⁵⁾ Article 123 TRLIS.

16) Règim de tributació de les entitats navilières depenent del tonatge¹⁷⁶. Aquest règim recull bàsicament especialitats en la determinació de la base imposable d'aquestes entitats, que es fa per mitjà d'un règim d'estimació objectiva opcional, aplicant a les tones de registre net de cadascun dels bucs una escala.

⁽¹⁷⁶⁾ Articles 124 a 128 del TRLIS.

17) Règim de les entitats esportives¹⁷⁷. El TRLIS recull aquest règim, que es caracteritza per la no-integració de l'increment patrimonial que s'obtindria per l'adscripció de l'equip professional a una societat anònima esportiva.

⁽¹⁷⁷⁾ Art. 129 TRLIS.

2.12. Gestió de l'impost

2.12.1. Índex d'entitats. Domicili fiscal

Les delegacions de l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT) porten un índex de les entitats que tenen el domicili fiscal dins el seu àmbit territorial, amb la finalitat de controlar si les entitats compleixen les obligacions formals que els corresponen. Són les entitats les que han de demanar l'alta en l'Índex d'entitats per mitjà de la declaració censal, i sense aquesta alta no poden accedir a sol·licitar cap inscripció en el Registre Mercantil¹⁷⁸.

Els subjectes passius estan obligats a comunicar a l'AEAT els canvis de domicili fiscal.

La falta de presentació de declaracions durant tres períodes impositius successius o la declaració com a fallits dels debits per a la Hisenda pública provoca la baixa provisional de l'entitat de l'índex d'entitats, i es reflecteix també al Registre Mercantil.

L'art. 142 TRLIS regula les obligacions de les entitats i la potestat de l'Administració respecte al domicili fiscal. S'ha de recordar que l'art. 8.4 TRLIS determina el domicili fiscal.

2.12.2. Autoliquidació i pagament. Liquidació provisional i devolucions

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la declaració en el lloc i la forma que determini el Ministeri d'Hisenda. No és així en el cas de les entitats totalment exemptes, mentre que les entitats parcialment exemptes han de declarar la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

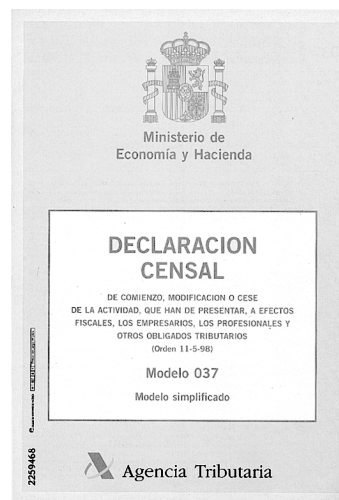
En el moment de presentar la declaració, els subjectes passius han de liquidar l'impost i ingressar-ne l'import. Si la declaració resulta a retornar, l'Administració ho ha de fer d'ofici dins un termini màxim de sis mesos. Aquest termini es redueix a un mes si l'Administració practica una liquidació provisional¹⁷⁹.

L'IS també es pot pagar amb béns del patrimoni històric espanyol (article 137.2 TRLIS).

2.12.3. Pagaments fraccionats

Els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte¹⁸⁰ de la liquidació de l'IS corresponent a l'exercici en curs tres vegades l'any.

(178) Articles 136 a 138 del TRLIS.



Portada d'un imprès de la declaració censal.

(179) Articles 136 a 139 del TRLIS.

(180) Article 45 del TRLIS.

Els pagaments fraccionats s'han de fer els primers vint dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any.

La fixació del percentatge sobre l'impost satisfet correspon a la Llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any.

Hi ha dues **maneres de determinar l'import** que s'ha de satisfer:

a) S'aplica un percentatge sobre la quota que s'ha d'ingressar de l'últim exercici tancat, en què el termini de declaració ja hagi finalitzat.

b) S'aplica un percentatge sobre la base imposable parcial corresponent als mesos transcorreguts des de l'inici de l'exercici fins al mes en què s'ha de fer el pagament fraccionat; aquest sistema és opcional.

L'opció per aquesta segona manera de determinar l'import del pagament fraccionat s'ha de fer constar a la declaració censal prèvia i es mantindrà fins que el subjecte passiu hi renunciï, també per mitjà de declaració censal (art. 45.3 TRLIS).

Pagaments fraccionats

Les societats amb període impositiu no coincident amb l'any natural han de presentar els tres pagaments fraccionats a compte d'aquest període. S'estableix expressament per a aquest supòsit que cadascun dels pagaments fraccionats s'imputarà al període impositiu que estigui en curs el dia anterior a cada període d'ingrés.

2.12.4. Retencions i ingressos a compte

En l'IS, els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent, així com les comunitats de béns i les de propietaris i empresaris i professionals individuals, estan obligats a practicar retencions¹⁸¹ sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, i a satisfer ingressos a compte quan les rendes siguin abonades en espècie i sobre els interessos que tinguin una freqüència de liquidació superior a dotze mesos.

No obstant això, hi ha una sèrie de supòsits en els quals no s'ha de practicar retenció, perquè l'entitat perceptora de les rendes no ha d'abonar l'IS per aquestes (articles 140.4 TRLIS i 59 RIS).

Atès que el TRLIS no defineix ni distingeix entre els diferents components de renda, és l'art. 58 RIS el que detalla les rendes sobre les quals s'ha de practicar la retenció.

El subjecte obligat a retenir ha de presentar les declaracions corresponents i un resum anual de les retencions i dels ingressos fets a compte.

⁽¹⁸¹⁾Articles 140 del TRLIS i 58 a 66 RIS.

2.12.5. Obligacions comptables i registrals

El TRLIS recorda expressament l'obligació de portar la comptabilitat que recullen el Codi de comerç¹⁸² i altres normes aplicables als subjectes passius de l'impost, alhora que regula les conseqüències d'incomplir aquesta obligació.

⁽¹⁸²⁾Articles 133 a 135 del TRLIS.

3. Impost sobre la renda dels no residents

3.1. Fonament i posició dins el sistema tributari. Fonts

Les persones i les entitats residents subjectes a l'IRPF o a l'IS tributen per la seva renda mundial, és a dir, per totes les rendes obtingudes amb independència de l'estat d'on procedeixin. Aquest és també el criteri seguit majoritàriament per tots els estats del nostre entorn social i econòmic. Al mateix temps, gairebé no hi ha cap estat que renunciï a sotmetre a gravamen les rendes produïdes en el seu territori, tot i sabent que això ocasionarà fenòmens de doble imposició l'eliminació o suavització dels quals es deixa a càrrec de l'estat de residència del subjecte en qüestió.

Recordeu que tant l'IRPF com l'IS contenen normes per a pal·liar o eliminar la doble imposició internacional que puguin patir els subjectes residents que obtinguin rendes en altres estats.

Fins a la promulgació de la **Llei 41/1998, de 9 de desembre**, sobre la renda de no residents i normes tributàries, les anomenades *obligació personal* i *obligació real* de contribuir per l'IRPF i per l'IS es regulaven, respectivament, de manera conjunta en el mateix cos normatiu. De tota manera, la doctrina¹⁸³ ja afirmava que en realitat totes dues obligacions constituïen dos impostos diferents, ja que eren diferents els fets imposables, les bases imposables, l'estructura, les deduccions i fins i tot els tipus de gravamen. Aquesta realitat ha trobat ara també reflex normatiu. La regulació no varia substancialment respecte a la que contenien la llei anterior de l'IRPF i la LIS, però així s'eliminen les diferències de tributació per raó de si els subjectes passius eren persones físiques o jurídiques i es facilita la tasca interpretativa. L'esmentada Llei 41/1998 ha estat substituïda pel Text refós aprovat pel Reial Decret legislatiu 5/2004, de 5 de març.

⁽¹⁸³⁾ Postura doctrinal defensada entre altres per A. Baena.

El desplegament reglamentari es recull en RD 1776/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda dels no residents. Aquesta llei s'aplica en absència de conveni de doble imposició entre Espanya i l'estat de residència del subjecte passiu, o de norma convencional aplicable, i respecte al que disposen els règims de concert i conveni i les especialitats dels règims fiscals de les Canàries, Ceuta i Melilla.

3.2. Naturalesa i objecte

L'impost sobre la renda dels no residents¹⁸⁴ continua essent un impost directe que grava la renda obtinguda per subjectes que no resideixen en el territori espanyol; però, a diferència de l'IRPF i de l'IS, no conté una definició general de renda, sinó que se n'enumeren i especifiquen els components.

⁽¹⁸⁴⁾ Article 1 del TRLIRNR.

Ateses les dificultats específiques que presenten el control i la recaptació efectius de les rendes obtingudes pels no residents, la Llei arbitra mecanismes de reforç ja coneguts, com ara el paper destacat de responsables, pagadors i dipositaris, o l'especial regulació de l'obligació de retenir i ingressar a compte que tenen determinades rendes. Ja analitzats els elements comuns, les diferències substancials que presenta la tributació dels no residents segons que tinguin o no un establiment permanent aconsellen d'estudiar-los de manera diferenciada.

3.3. Element subjectiu

3.3.1. Subjecte passiu

És subjecte passiu¹⁸⁵ la persona física o l'entitat no resident que obtingui rendes fiscals a Espanya. També són contribuents les entitats en règim d'atribució de rendes (aquest règim es desenvolupa en el capítol V del TRLIRNR, i s'hi distingeix entre entitats constituïdes a Espanya i entitats constituïdes a l'estranger).

Per a determinar qui obté les rendes s'apliquen les normes d'individualització de rendes de l'IRPF.

Vegeu també

Amb relació a la determinació de la residència i les normes d'atribució de rendes de l'IRPF, vegeu el subapartat 1.5 d'aquest mòdul.

⁽¹⁸⁵⁾ Article 5 del TRLIRNR.

3.3.2. Responsable

La figura del responsable¹⁸⁶ pren una importància singular en aquest impost, ja que és un subjecte clau per a poder controlar les rendes que obtenen els no residents i, en definitiva, per a sotmetre-les a tributació de manera efectiva. Per això s'ha reforçat enormement aquesta figura.

⁽¹⁸⁶⁾ Article 9 del TRLIRNR.

Són responsables solidaris del pagament del deute tributari que correspongui els pagadors de rendiments subjectes sense mediació d'un establiment permanent, i també els dipositaris i els gestors de béns o drets no afectes a establiments permanents. Igualment, respondran solidàriament els representants de contribuents no residents que actuen mitjançant establiment permanent.

La funció de control i garantia del pagament es posa en relleu clarament quan queda exclosa en el cas que hi hagi obligació de retenir.

3.3.3. Representant

Els subjectes passius estan obligats a nomenar representant¹⁸⁷ per a les seves relacions amb l'Administració tributària una persona amb residència a Espanya, i a comunicar-ne a l'Administració el nomenament. L'incompliment d'aquesta obligació comporta una sanció pecuniària fixa.

(187) Article 10 del TRLIRNR.

3.3.4. Domicili fiscal

A fi de complir les seves obligacions tributàries¹⁸⁸, la Llei determina als no residents un domicili fiscal a Espanya.

(188) Article 11 del TRLIRNR.

3.4. Fet imposable i exempcions

3.4.1. Fet imposable

Queden sotmeses a gravamen¹⁸⁹ les rendes obtingudes pels no residents en el territori espanyol.

(189) Article 12 del TRLIRNR.

És decisiu, doncs, determinar quines rendes es consideren obtingudes a Espanya.

La llei no conté una norma general, sinó que fa una enumeració de supòsits i diferència¹⁹⁰ en alguns casos si s'obtenen per mitjà d'establiments permanents o no. Alguns supòsits són aplicables només a no residents que siguin persones físiques.

(190) Article 13 del TRLIRNR.

La qualificació dels diversos components de la renda es fa segons els criteris de l'IRPF.

3.4.2. Exempcions

La majoria de les exempcions recollides en aquesta llei¹⁹¹ responen a la necessitat d'atraure capitals d'inversió cap a Espanya, com ho demostra la variada tipologia d'exempcions, que afecten especialment interessos i guanys de capital d'inversions en valors mobiliaris, títols de deute públic o en comptes de no residents. També es declaren exempts els dividendes pagats per filials espanyoles a les seves matrius comunitàries.

⁽¹⁹¹⁾ Article 14 del TRLIRNR.

3.5. Tributació de no residents amb establiment permanent

La doctrina ha parlat de *personalització* de l'establiment permanent per a indicar que el seu règim de tributació s'assembla en gran mesura al de les entitats residents, a pesar que els establiments permanents no tenen personalitat jurídica. Però, encara que sigui així, continua havent-hi diferències importants.

La característica més important de la tributació dels establiments permanents és que queden subjectes a gravamen a Espanya totes les rendes que obtinguin, amb independència del lloc d'on provinguin, sempre que, això sí, puguin imputar-se a aquell.

En el cas que una mateixa entitat tingui a Espanya més d'un establiment permanent, la tributació de cada un d'ells ha de ser absolutament independent.

La base imposable es determina de manera diferent segons els tres tipus d'establiments permanents que distingeix el TRLIRNR¹⁹². Com a regla general, la base imposable es determina segons les regles generals de l'IS, però amb algunes **particularitats**:

⁽¹⁹²⁾ Articles 16 a 23 del TRLIRNR.

- a) No són deduïbles els pagaments a la casa central o a un altre dels seus establiments permanents a títol de cànon, interessos o comissions en concepte d'assistència tècnica o per la utilització d'altres béns o drets.
- b) Els pagaments a la casa central en concepte de despeses de direcció i generals d'administració només són deduïbles per la part que raonablement s'imputi a l'establiment permanent.
- c) Es permet compensar les bases imposables negatives amb bases imposables positives futures.

Supòsits particulars d'establiments permanents

El TRLIRNR dins de l'àmbit dels establiments permanents distingeix, a més:

- a) Els establiments permanents que no tanquen un període mercantil complet. En aquests, la base imposable es determina llavors aplicant als ingressos i a les despeses les

normes sobre operacions vinculades. Hi ha un altre mètode subsidiari d'aplicació de percentatges sobre despeses, que no permet l'aplicació de deduccions ni bonificacions.

b) Els establiments permanents l'activitat dels quals consisteixi en obres de construcció, instal·lació o muntatge de durada superior a dotze mesos; en activitats o explotacions econòmiques de temporada o estacionals; i en activitats d'explotació de recursos naturals. Es permet a aquests optar entre el règim general dels establiments permanents i el règim aplicable a les rendes d'explotacions econòmiques obtingudes per no residents sense establiment permanent. Estan obligats, a més, a complir determinats deures formals.

El tipus de gravamen és el mateix que en l'IS, és a dir, el 30%. Per a igualar la tributació d'aquestes entitats a les filials de societats estrangeres, a les rendes dels establiments permanents transferides a l'estranger s'aplica addicionalment una imposició complementària del 19%.

Sobre la quota íntegra trobada així s'apliquen:

- a) les deduccions per a evitar la doble imposició;
- b) les bonificacions previstes al TRLIS;
- c) les deduccions per a incentivar determinades activitats regulades al TRLIS;
- d) la deducció dels pagaments a compte de l'impost¹⁹³.

(193) Retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats.

El període impositiu ha de coincidir amb l'exercici econòmic declarat, i l'impost es merita el darrer dia del període.

Quant a la gestió, s'assembla molt al règim general de l'IS. Així, els establiments permanents estan obligats a presentar autoliquidació, a portar comptabilitat separada i també a complir la resta d'obligacions comptables, registrals i formals exigibles a les entitats separades, com també a practicar pagaments fraccionats i retencions i ingressos a compte en la mateixa mesura que aquelles.

3.6. Tributació de no residents sense establiment permanent

A diferència dels subjectes que obtenen rendes per mitjà d'un establiment permanent, les rendes obtingudes per subjectes sense establiment permanent són difícilment controlables, i encara menys les possibles despeses en què hagin pogut incórrer. Per això, es renuncia definitivament a trobar la renda gravable segons les normes generals dels impostos sobre la renda aplicables als residents¹⁹⁴.

(194) Articles 24 a 33 del TRLIRNR.

L'impost sobre no residents sense establiment permanent és un impost instantani que s'aplica sobre cada meritació de renda subjecta, sense que sigui possible la compensació entre diverses rendes. És, a més, un impost analític en el qual la base imposable, el tipus de gravamen i la meritació varien en funció del tipus de renda.

Segons la regla general, la base imposable es determina d'acord amb les normes de l'IRPF, i el tipus de gravamen és del 24%. No obstant això, es recullen determinats supòsits de tipus de gravamen més reduïts (del 10%, 8%, 1,5%, etc.).

Sobre la quota només es poden deduir:

- a) determinats donatius,
- b) els pagaments a compte de l'impost.

Pel que fa a la gestió de l'impost, cal tenir en compte la distant relació que hi ha entre el contribuïent i l'Administració tributària, raó per la qual aquestes obligacions les han de complir, bé el representant del no resident, bé el responsable assenyalat pel TRLIRNR.

En principi, el no resident ha de presentar autoliquidació en el termini d'un mes des de la meritació de la renda. Aquest deure decau si sobre la renda ja s'ha practicat retenció o ingrés a compte. Així mateix, tenen obligació de practicar retencions o ingressos a compte sobre els rendiments de treball que satisfacin i sobre determinats rendiments també sotmesos a retenció que els suposin una despesa deduïble.

Per contra, no han de complir les obligacions comptables, registrals o formals exigides als residents, llevat dels casos de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivats de contractes d'enginyeria o d'explotacions econòmiques. En aquests supòsits han de portar els registres d'ingressos i despeses.

Té una particular rellevància en aquest impost l'obligació de practicar retencions i ingressos a compte sobre les rendes percebudes pels no residents sense establiment permanent. En principi, es practiquen segons les regles generals de l'IRPF, amb les **matissacions** següents:

a) La retenció o l'ingrés a compte no es practica sobre les rendes declarades exemptes per aquest impost o per un conveni per a evitar la doble imposició, ni tampoc sobre les rendes en què s'hagi acreditat el pagament de l'impost, ni sobre les distribucions de beneficis efectuades amb rendes exemptes per les entitats de tinença de valors estrangers.

b) S'ha de practicar una retenció o ingrés a compte del 3% de la contraprestació en les adquisicions d'immobles a no residents. Aquesta obligació afecta totes les persones físiques o jurídiques, i no solament aquells que tinguin la consideració d'empresari o professional. Si no s'efectua la retenció o l'ingrés a compte, els béns queden afectes al pagament de l'impost.

Els treballadors residents que canviïn de residència a l'estranger, han de comunicar aquesta circumstància a l'Administració tributària, que haurà d'expedir un document acreditatiu on consti la data a partir de la qual les retencions i

Vegeu també

Pel que fa a les normes de determinació de la base imposable en l'IRPF, vegeu el subpartat 1.6.1 i pel que fa a determinats donatius deduïbles, vegeu el subpartat 1.12.1 d'aquest mòdul.

els ingressos a compte s'hauran de practicar per l'IRNR. Amb aquest efecte, els treballadors hauran de comunicar al pagador dels seus rendiments del treball residents o amb establiment permanent a Espanya aquesta nova situació.

3.7. Persones físiques residents en altres estats membres de la Unió Europea

Es permet als residents en altres estats membres de la Unió Europea, que hagin obtingut el 75% de les rendes a Espanya en concepte de rendiments del treball i per rendiments d'activitats econòmiques, optar per tributar per l'IRPF¹⁹⁵.

⁽¹⁹⁵⁾Article 46 del TRLIRNR.

La raó d'aquesta opció és, d'acord amb les línies recents de jurisprudència del TJCE, permetre als no residents que perceben la majoria de les seves rendes a Espanya aplicar a aquestes el mínim vital i les deduccions personals que es reconeixen als residents, ja que la situació d'uns i altres és comparable.

Activitats

1. Com es calcula el rendiment net del treball en l'IRPF?
2. Quin és el règim d'integració i compensació de rendes establert per la normativa de l'IRPF?
3. Quines peculiaritats presenta la tributació familiar en l'IRPF?
4. Feu un esquema dels casos en els quals el TRLIS s'aparta de la norma comptable de valoració, i a quin criteri recorre.
5. Agrupeu les deduccions en la quota segons que siguin tècniques o incentivadores, i asseñaleu la raó de la decisió.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'IRPF és un impost...
 - a) directe, real, subjectiu i periòdic.
 - b) directe, personal, subjectiu i instantani.
 - c) directe, personal, subjectiu i periòdic.
2. La renda de l'estalvi en l'IRPF...
 - a) es grava a un tipus del 15%.
 - b) es grava a un tipus del 19% (primers 6.000 euros) i del 21% (per la resta).
 - c) està exempta de l'impost.
3. En l'IRPF, les comunitats autònomes poden regular...
 - a) les tarifes i les deduccions corresponents al gravamen autonòmic, sempre que hagin assumit les competències normatives sobre aquest impost.
 - b) les tarifes, les deduccions i el mínim personal i familiar corresponent al gravamen autonòmic, sempre que hagin assumit les competències normatives sobre aquest impost.
 - c) les tarifes, les deduccions i el mínim personal i familiar corresponent al gravamen autonòmic, encara que no hagin assumit expressament les competències normatives sobre aquest impost.
4. El fet imposable de l'IRPF consisteix en...
 - a) l'obtenció de rendiments del treball, del capital i de les activitats econòmiques.
 - b) l'obtenció de rendiments i de guanys i pèrdues patrimonials.
 - c) l'obtenció de renda per part del contribuïent.
5. Les anualitats per aliments que reben els fills dels pares en virtut d'una decisió judicial...
 - a) no estan subjectes a l'IRPF.
 - b) estan exemptes de l'IRPF.
 - c) es dedueixen de la base imposable de l'IRPF.
6. Les entitats en règim d'atribució de rendes...
 - a) han de presentar una declaració de l'IRPF pels rendiments obtinguts per l'entitat.
 - b) no estan subjectes a l'IS.
 - c) determinen la seva base imposable en règim d'estimació objectiva en l'IRPF.
7. Quan es produeix la defunció del contribuïent, l'IRPF es merita...
 - a) el 31 de desembre.
 - b) el dia de la mort.
 - c) el dia de presentació de la declaració de l'impost.
8. En l'IRPF, les prestacions per desocupació percebudes en forma de renda...
 - a) són rendiments del treball.
 - b) estan exemptes de l'impost.
 - c) no estan subjectes a l'impost.
9. En l'IRPF, les pèrdues que són degudes al joc...
 - a) no es computen com a pèrdues patrimonials.
 - b) són pèrdues patrimonials.
 - c) redueixen la base imposable de l'impost.
10. En l'IRPF, formen part de la unitat familiar...
 - a) els fills menors d'edat no emancipats.
 - b) els fills menors de 25 anys que visquin amb el contribuïent.

c) els fills majors d'edat que convisquin amb el contribuïent.

11. En l'IS, les amortitzacions són una despesa deduïble...

- a) sempre que es respectin els criteris comptables.
- b) solament si l'Administració ho admet de forma expressa.
- c) aplicant als criteris comptables les correccions fiscals que preveu la llei.

12. Segons l'IS, els dividendes que la societat lliura als socis...

- a) són una despesa deduïble.
- b) són una despesa no deduïble.
- c) queden exempts si es reinverteixen en la societat.

Casos pràctics

1. El senyor Gómez treballa en una entitat de crèdit. El present exercici rep una retribució íntegra dinerària de 28.848,58 euros. Així mateix, l'empresa li lliura, com a gratificació especial, 3.005,06 euros per a pagar un viatge turístic amb la família. A més, l'1 de gener l'empresa li concedeix un crèdit de 6.010,12 euros per a l'adquisició d'un vehicle, al tipus d'interès de l'1% anual, quan l'interès legal del diner se situa en el 5,5% anual. El 31 de desembre torna el capital més els interessos d'aquell préstec. L'ingrés a compte corresponent s'ha transferit oportunament al treballador i s'ha deduït de la seva retribució dinerària.

El senyor Gómez té reconeguda per la Seguretat Social una discapacitat amb un grau de minusvalidesa del 40%, com a conseqüència d'un accident que va tenir de jove i que li va causar una desviació de la columna vertebral. No obstant això, la incapacitat li permet fer la seva feina.

D'altra banda, l'empresa li ha retingut a compte de l'IRPF la quantitat de 4.928,30 euros i li ha descomptat 1.918,43 euros en concepte de cotitzacions a la Seguretat Social. Finalment, el senyor Gómez està afiliat a un sindicat, al qual abona una quota anual de 48,08 euros.

Determineu el rendiment del treball del senyor Gómez en l'exercici present a efectes de l'IRPF.

2. La senyora Ramírez viu en un pis el valor cadastral del qual, aquest any, és de 72.121,45 euros, tot i que, quan el va comprar, l'any 1990, n'hi va costar 120.202,42 euros. No ha tingut cap revisió cadastral els darrers anys. L'Administració tampoc no ha comprovat el valor del pis. Per la propietat d'aquest, la senyora Ramírez ha pagat a l'ajuntament un IBI de 240,4 euros. A més, ha abonat a una caixa d'estalvis les quotes d'un préstec hipotecari per l'adquisició del pis. L'import total que s'ha pagat per aquest concepte aquest any ha estat de 3.005,06 euros, dels quals 1.803,02 euros corresponen a amortització del capital, i la resta, als interessos. També ha hagut de satisfer unes despeses de conservació de la façana de l'edifici per valor de 342,58 euros. Les quotes de la comunitat de propietaris aquest any han estat de 312,53 euros.

Igualment, la senyora Ramírez és propietària d'un immoble que va adquirir l'any 1988 per 69.116,39 euros i que té un valor cadastral actual de 51.086,03 euros. Aquest immoble el té arrendat com a local de negoci a un comerciant, del qual ha rebut en concepte d'arrendament 8.366,09 euros, dels quals 1.153,94 euros corresponen a l'IVA. La senyora Ramírez ha pagat l'IBI per un import de 210,35 euros, unes despeses d'administració de 168,28 euros, una prima anual del contracte d'assegurança de l'immoble per un import de 96,16 euros, unes quotes de la comunitat de propietaris per un total de 306,52 euros, una reparació de la instal·lació elèctrica per un import de 252,43 euros, i ha fet unes obres d'ampliació d'una de les dependències del local que li han costat 1.099,85 euros. S'ha practicat una amortització de l'immoble per valor de 1.036,75 euros. A més, ha abonat a una caixa d'estalvis les quotes d'un préstec hipotecari per l'adquisició de l'immoble. L'import total abonat per aquest concepte aquest any ha estat de 3.065,16 euros, dels quals 1.947,28 euros corresponen a amortització del capital i la resta als interessos.

a) Determineu el rendiment del capital immobiliari de la senyora Ramírez en l'exercici present a efectes de l'IRPF.

b) Són deduïbles les quotes dels préstecs hipotecaris abonades per la senyora Ramírez?

3. El senyor Martí, solter i resident a Barcelona, té oberta una llibreta d'estalvis al Banc de l'Estalviador Content amb un saldo, el 31 de desembre, de 7.512,65 euros i per la qual aquesta entitat li abona uns interessos íntegres de 306,52 euros. També té un grup d'accions de Telefònica per les quals ha percebut aquest any, en concepte de dividendes, 2.822,23 euros. Les despeses d'administració d'aquestes accions ha estat de 105,18 euros.

Així mateix, el senyor Martí, el 4 d'octubre, retira la totalitat del saldo d'un fons d'inversió mobiliari del qual és titular. L'import reemborsat és de 13.823,28 euros. Les aportacions a aquest fons d'inversió mobiliari, per un import de 12.020,24 euros, es van fer fa quatre anys. Finalment, el senyor Martí té arrendat, des de fa tres anys, el seu antic negoci de taller de reparació d'automòbils al senyor Garcia, que li paga un lloguer mensual de 480,81 euros.

Determineu els rendiments del capital mobiliari del senyor Martí en l'exercici present a efectes de l'IRPF.

4. Determineu si les societats següents són subjectes passius de l'IS i si estan obligades a presentar declaració per aquest impost:

- a) A l'abril de l'any X – 2 la societat Quatrepasses, SA, dedicada a activitats immobiliàries, es va donar d'alta al cens d'entitats de la delegació de l'AEAT de Madrid, però no es va inscriure al Registre Mercantil corresponent fins al novembre de l'any X.
- b) La societat Quatrepass, SA, dedicada a la fabricació de productes de cosmètica i perruqueria, que exerceix l'activitat des de l'any X – 20, es va donar de baixa d'aquesta activitat al febrer de l'any X.
- c) L'ajuntament de Vila-roca, entre els seus ingressos corrents, percep 150.253,03 euros anuals derivades de l'arrendament d'uns terrenys a una societat dedicada a l'emmagatzematge de mobles.

5. Valoreu l'operació següent, a l'efecte de l'IS: la societat Ruïnosa, SA, dedicada a la comercialització de pedres precioses i amb seu social a Sevilla, rep un préstec d'un soci de l'entitat, el senyor Costa, sense interès pactat, per a l'expansió del negoci a altres ciutats espanyoles i estrangeres, per un valor de 450.754,08 euros.

6. Indiqueu si les despeses següents tenen la consideració de deduïbles en l'IS:

- a) L'empresa Gallcanta, SA, dedicada a la fabricació i venda d'animals de peluix, patrocina un equip que participa en una cursa ciclista amb una contribució econòmica de 1.803,04 euros. Els components d'aquest equip ciclista porten a les samarretes el nom de l'empresa.
- b) La mateixa empresa, Gallcanta, SA, amb motiu de les festes nadalenques, dona cada any als seus empleats una cistella de Nadal, valorada en 90,15 euros.
- c) Al novembre de l'any X la mateixa empresa distribueix un dividend a compte entre els seus vint accionistes, per un import total de 120.202,42 euros.
- d) Al desembre del mateix any, Gallcanta, SA abona a deu dels treballadors 300,51 euros a cada un, en concepte d'hores extraordinàries treballades per a preparar la campanya de Reis.
- e) Per a poder fer unes obres de millora, Gallcanta, SA sol·licita un préstec bancari per un import de 18.030,36 euros; l'any X abona 1.983,34 euros en concepte d'interessos meritats i 901,52 euros per amortització de capital.

7. Concreteu si les operacions següents són deduïbles o no de la quota de l'IS:

- a) L'empresa Manetes, SA, dedicada a la restauració d'obres d'art, per no perdre la condició d'empresa líder en el mercat estatal en aquesta activitat, inverteix anualment 120.202,42 euros en la investigació de noves tècniques de restauració. D'altra banda, la Unió Europea li ha concedit una subvenció de 24.040,48 euros per al foment de les activitats de recerca que desenvolupa l'empresa.
- b) La mateixa empresa ha contractat per un temps indefinit dos treballadors: el primer, invident i de 45 anys, com a telefonista, des del dia 1 de gener; i el segon, de 55 anys, com a recepcionista, des de l'1 de juliol.
- c) L'empresa Dàtil Seco, SA, domiciliada a Ceuta i que opera efectivament i materialment en aquesta localitat, es dedica a la fabricació de mermelada de dàtils per a la rebosteria i adquireix les primeres matèries a València. Aquesta empresa ha obtingut uns beneficis de 270.455,45 euros.
- d) Aquesta mateixa empresa, a causa de la gran competència per part d'altres estats mediterranis, i per a adaptar-se a les noves tecnologies, decideix fer un curs d'informàtica adreçat als treballadors de les seves oficines que li costa 4.056,83 euros.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. c, 2. b, 3. b, 4. c, 5. b, 6. b, 7. b, 8. a, 9. a, 10. a, 11. c, 12. b

Casos pràctics

1.

El lliurament de 3.005,06 euros com a gratificació especial constitueix una retribució dinerària i no en espècie, com assenyalava l'apartat 1r de l'article 42 de la LIRPF, segons el qual "cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."

Respecte al préstec concedit per l'empresa en què treballa el senyor Gómez, a un tipus de l'1% anual, sí que constitueix una retribució en espècie. Com estableix l'esmentat apartat 1r de l'article 42 de la LIRPF, es tracta de "la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda."

La lletra c del número 1 de l'apartat 1r de l'article 43 de la LIRPF determina que aquestes rendes en espècie en els préstecs amb un interès inferior al legal del diner es valoren per "la diferencia entre el interés pactado y el interés legal del dinero vigente en el período". Conseqüentment, la valoració d'aquesta retribució del treball en espècie és la següent:

- $6.010,12 \cdot (5,5\% - 1\%) = 270,46$ euros.

Considerant que, en aquest cas, l'ingrés a compte corresponent ha estat transferit degudament i deduït de la seva retribució dinerària, no és procedent afegir-li aquest ingrés a compte (art. 43.2 de la LIRPF).

Per tant, els rendiments íntegres del treball del senyor Gómez són:

- $28.848,58 + 3.005,06 + 270,46 = 32.124,10$ euros.

Com assenyalava l'article 19 de la LIRPF, el rendiment net del treball és el resultat de disminuir el rendiment íntegre en l'import de les despeses deduïbles. Segons l'apartat 3 del mateix article, tenen aquesta consideració tant les cotitzacions a la Seguretat Social com les quotes satisfetes a sindicats. Per tant:

- $\text{rendiment net} = 32.124,10 - 1.978,43 - 48,08 = 30.097,59$ euros.

D'altra banda, s'han d'aplicar les reduccions dels rendiments nets del treball, previstes a l'art. 20 LIRPF. En aquest cas, la reducció és de 2.652 euros perquè obté més de 13.260 euros de rendiments nets. A aquesta reducció s'ha de sumar una altra de 3.264 euros anuals per tenir la condició de discapacitat amb un grau de discapacitat inferior al 65%.

2.

a) La propietat de l'habitatge habitual no produeix rendiments de capital immobiliari. Per tant, no es genera cap rendiment de capital immobiliari per la propietat del pis de la senyora Ramírez. En canvi, sí que se sotmeten a tributació els rendiments del capital immobiliari derivats de l'arrendament del local de la senyora Ramírez, tal com estipula l'article 22.1 de la LIRPF, que estableix que "tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza."

Així, doncs, com especifica l'article 22.2 de la LIRPF, "se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, el cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario". Així, en aquest cas, els rendiments íntegres del capital immobiliari són:

- $8.366,09 - 1.153,94 = 7.212,15$ euros.

Pel que fa a les despeses deduïbles, l'article 23 de la LIRPF estableix que ho són "todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos". En el nostre supòsit, tenen aquesta consideració les despeses següents:

- IBI: 210,35 euros.
- despeses d'administració: 168,28 euros.
- prima de l'assegurança: 96,16 euros.

- comunitat de propietaris: 306,52 euros.
- reparació de la instal·lació elèctrica: 252,43 euros.

La deducció d'interessos dels capitals aliens invertits en l'adquisició de l'immoble també són deduïbles en la seva totalitat, d'acord amb la lletra a) de l'article 23.1 de la LIRPF però no poden donar lloc a un resultat negatiu. Per tant, la senyora Ramírez es pot deduir:

- interessos del préstec hipotecari = 1.117,88 euros.

En relació amb l'amortització, la lletra b) de l'apartat 1r de l'article 23 de la LIRPF determina també la deduïbilitat de l'import del deteriorament sofert per l'ús o pel pas del temps en els béns dels quals procedeixen els rendiments. Tractant-se d'immobles, continua dient aquest precepte, s'entén que l'amortització compleix el requisit d'efectivitat si no excedeix del resultat d'aplicar el 3% sobre el més alt dels valors següents: el cost d'adquisició satisfet o el valor cadastral, sense incloure el valor del sòl. Per tant, suposant que l'amortització practica-da per la senyora Ramírez és totalment deduïble (no coneixem el valor del sòl), la deducció per aquest concepte és:

- amortització = 1.036,75 euros.

Finalment, respecte a les obres d'ampliació d'una de les dependències del local, per un import de 1.099,85 euros, cal assenyalar que no constitueix una despesa necessària per a l'obtenció del rendiment, sinó que es tracta d'una millora de l'immoble. Per tant, no és deduïble dels ingressos íntegres. El tractament fiscal consisteix a considerar un valor d'adquisició superior, que comporta un guany patrimonial menor en cas de transmissió de l'immoble (art. 36.1 a) de la LIRPF.

El total de despeses deduïbles suma:

- $210,35 + 168,28 + 96,16 + 306,52 + 252,43 + 1.036,75 + 1.117,88 = 3.188,37$ euros.

Per consegüent, el rendiment net del capital immobiliari de la senyora Ramírez és:

- $7.212,15 - 3.188,37 = 4.023,78$ euros.

2) Els interessos del préstec hipotecari per a l'adquisició del local arrendat, com s'ha vist, són despeses deduïbles dels rendiments íntegres del capital immobiliari (art. 23.1 de la LIRPF). D'altra banda, segons disposen l'article 68.1.1r.b de la LIRPF i l'article 78.2.b de la LIRPF, la deducció de la quota per inversió en habitatge habitual és del 15% (7,5% + 7,5%). Així, la deducció de la quota a practicar és:

- $3.005,06 \cdot 15\% = 450,76$ euros.

Amb tot, cal tenir en compte que, segons la DT tretzena de la LIRPF, és procedent una compensació econòmica, determinada per la corresponent Llei de pressupostos generals de l'Estat, per a aquells contribuents que hagin adquirit l'habitatge habitual abans del 20 de gener de 2006 i tinguin dret a la deducció per l'adquisició d'habitatge, en el supòsit que l'aplicació del règim establert en la present llei per a aquesta deducció li resulti menys favorable que el que regula el text refós de la llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques de 2004.

3. Els interessos obtinguts per la llibreta d'estalvi del senyor Martí constitueixen rendiments íntegres del capital mobiliari, segons determina l'apartat 2n de l'article 25 de la LIRPF (rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis). Així:

- rendiments íntegres (llibreta d'estalvis) = 306,52 euros.

D'altra banda, el grup d'accions de Telefònica, pel qual ha percebut en concepte de dividends 2.822,23 euros, també constitueix un rendiment del capital mobiliari (rendiments obtinguts per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat). La lletra a) de l'apartat 1r de l'article 25 LIRPF determina que queden inclosos dins d'aquesta categoria els dividends. No obstant, cal tenir en compte que es troben exempts els 1.500 euros primers (art. 7.y LIRPF). Per tant:

- rendiment íntegre (accions): $2.822,23 - 1.500 = 1.322,23$ euros.

A aquesta quantitat caldrà sostreure l'import de les despeses deduïbles per a trobar el rendiment net del capital mobiliari. En aquest sentit, la lletra a) de l'apartat 1r de l'article 26 LIRPF permet deduir-ne les despeses d'administració i dipòsit de valors negociables. Així, doncs:

- rendiment net (accions): $1.322,23 - 105,18 = 1.217,05$ euros.

Pel que fa al reintegrament del fons d'inversió mobiliari, no constitueix un rendiment del capital mobiliari, sinó un guany patrimonial que, segons la lletra a) de l'apartat 1r de l'article

34 de la LIRPF, es calcula per la diferència entre el valor d'adquisició (12.020,24 euros) i el de transmissió de l'element patrimonial (13.823,28 euros).

Finalment, el lloguer del negoci de taller de reparació de vehicles també reporta al senyor Martí un rendiment del capital mobiliari (art. 25.4.c de la LIRPF); és a dir:

- rendiment del capital mobiliari (lloguer negoci): $480,81 \times 12 = 5.769,72$ euros.

En resum, el rendiment del capital mobiliari del senyor Martí en l'exercici de 2008 és:

- $306,52 + 1.217,05 + 5.769,72 = 7.293,29$ euros.

Dels quals, els 306,52 i els 1.217,05 s'integren a la base imposable de l'estalvi i els 5.769,72 a la base imposable general.

4. Pel que fa a la consideració de les societats com a subjectes passius de l'IS, cal resoldre el cas de la manera següent:

a) La societat Quatrepasses, SA és subjecte passiu de l'IS en virtut del que disposa l'article 7.a del TRLIS, i ha de presentar la declaració d'aquest impost relativa a l'any X, ja que a partir del moment d'inscriure's al Registre Mercantil adquireix personalitat jurídica.

b) La societat Quatrepasses, SA és subjecte passiu de l'IS d'acord amb el que estableix l'article 7.a del TRLIS, i ha de presentar la declaració d'aquest impost corresponent a l'any X, ja que una societat és subjecte passiu de l'IS mentre subsisteix la seva personalitat jurídica, que únicament s'extingeix per la inscripció de la dissolució al Registre Mercantil.

Per consegüent, la societat Quatrepasses, SA no deixa de ser subjecte passiu de l'IS pel fet de donar-se de baixa en l'activitat, perquè, a més, pot donar-se d'alta en una altra activitat o obtenir rendes no derivades d'explotacions econòmiques.

c) L'ajuntament de Vila-roca és subjecte passiu de l'IS, però n'està exempt (exempció total) d'acord amb el que estableix l'article 9.a del TRLIS. Per tant, no estarà obligat a presentar declaració de l'IS pels rendiments obtinguts per l'arrendament dels terrenys (art. 136.2 TRLIS).

5. El préstec que fa el senyor Costa, soci de Ruïnosa, SA, a aquesta empresa, constitueix una operació vinculada, d'acord amb l'article 16 del TRLIS. Els interessos dels préstecs, a pesar que no s'han pactat, es computaran, a l'efecte de l'IS, pel valor normal de mercat entre parts independents.

6. Pel que fa a la consideració de les despeses com a deduïbles en l'IS, cal resoldre el cas de la manera següent:

a) Les despeses que té l'empresa Gallcanta, SA relatives al patrocini de l'equip ciclista són despeses deduïbles per a la determinació de la base imposable de l'IS, en concepte de publicitat i propaganda (art. 10 TRLIS).

b) El lliurament de cistelles de Nadal als empleats no té la consideració de liberalitat per part de l'empresa Gallcanta, SA. Per tant, d'acord amb l'article 14.e del TRLIS té la consideració de deduïble per a determinar la base imposable de l'IS.

c) D'acord amb la lletra a de l'article 14 del TRLIS, el repartiment de dividends no és deduïble com a despesa per a determinar la base imposable de l'IS, pel fet que són quantitats que retribueixen el capital propi i constitueixen distribucions de beneficis.

Així mateix, tampoc no són deduïbles com a despeses per a la determinació de la base imposable d'aquest impost les primes d'assistència a juntes d'accionistes ni les distribucions de reserves als socis.

d) Els salaris, els sous i les remuneracions de tota mena del personal constitueixen una despesa deduïble per a la determinació de la base imposable de l'IS, d'acord amb l'article 10 del TRLIS. En conseqüència, les quantitats pagades als treballadors en concepte d'hores extraordinàries són deduïbles per a Gallcanta, SA.

e) Els interessos meritats per la utilització de capital aliè, de conformitat amb el que disposa l'article 10 del TRLIS, tenen la consideració de despeses deduïbles per a determinar la base imposable de l'impost. Per tant, l'empresa Gallcanta, SA es pot deduir les 1.983,34 euros pagades en concepte d'interessos meritats pel préstec, però no les 901,52 euros d'amortització del capital.

7. Pel que fa al caràcter deduïble o no de la quota de l'IS, cal resoldre el cas d'aquesta manera:

a) Els imports invertits en recerca i desenvolupament (R+D) donen dret a practicar una deducció de la quota del 30% de les despeses que hi ha hagut en el període impositiu per aquest concepte. Ara bé, en cas d'haver rebut alguna subvenció per a la realització d'aquestes activitats, s'han de minorar les despeses efectuades en el 65% de la subvenció (art. 35.1 del TRLIS). La deducció pateix un retoc a la baixa (apartat 2 de la DA 10a del TRIS) que consisteix en el fet que el crèdit fiscal es determinarà aplicant als percentatges de deducció del TRLIS, amb arrodoniment a la unitat inferior, els següents coeficients: 0,92 per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2007 i 0,85 per als següents períodes impositius.

Per consegüent, l'empresa Manetes, SA es podrà deduir per aquest concepte la quantitat següent:

- base de la deducció: $120.202,42 - (24.040,48 \cdot 65\%) = 104.576,11$ euros.

- deducció de la quota: $104.576,11 \cdot 30\% = 31.372,83$ euros.

Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria: $104.576,11 \cdot (30 \cdot 0,92 = 27\%) = 28.235,55$ euros.

Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2008 o posteriors, la deducció aplicable seria: $104.576,11 \cdot (30 \cdot 0,85 = 25\%) = 26.144,03$ euros.

b) D'acord amb l'article 41 del TRLIS, la societat Manetes, SA es pot deduir 6.000 euros de la quota íntegra de l'impost per la contractació des de l'1 de gener del treballador afectat per la minusvalidesa.

En canvi, la llei d'aquest impost no preveu cap deducció de la quota per la contractació de l'altre treballador, no afectat per cap minusvalidesa.

c) L'empresa Dátíl Seco, SA, amb domicili fiscal a Ceuta i que opera efectivament i materialment en aquella ciutat, a pesar d'adquirir les primeres matèries a València té dret a una bonificació del 50% de la quota íntegra de l'impost, ja que obté la totalitat de les rendes a Ceuta.

d) Segons el que preveu l'article 40 del TRLIS, l'empresa Dátíl Seco, SA pot deduir el 5% de totes les despeses efectuades per la realització del curs d'ofimàtica per als empleats de les seves oficines. És a dir, podrà deduir per aquest concepte:

- deducció de la quota: $4.056,83 \cdot 5\% = 202,84$ euros.

Aquesta deducció experimenta una reducció anual fins a arribar a la seva completa desaparició el 2011 de la manera següent (DA 10a TRLIS):

- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2007, la deducció aplicable seria: $4.056,83 \cdot (5 \cdot 0,8)\% = 162,27$ euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2008, la deducció aplicable seria: $4.056,83 \cdot (5 \cdot 0,6)\% = 121,70$ euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2009, la deducció aplicable seria: $4.056,83 \cdot (5 \cdot 0,4)\% = 81,14$ euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat l'any 2010, la deducció aplicable seria: $4.056,83 \cdot (5 \cdot 0,2)\% = 40,57$ euros.
- Si la inversió s'hagués efectuat els anys 2011, 2012, 2013 o 2014, no seria aplicable cap deducció.

Glossari

Activitats de recerca i desenvolupament conjunt format per l'estudi original i planificat encaminat a obtenir nous coneixements científics i tecnològics, al qual se suma la posada a punt de la recerca dins un pla per a introduir productes, processos o sistemes nous o substancialment millorats.

AEAT Agència Estatal d'Administració Tributària.

Amortització despesa que reflecteix la pèrdua de valor d'un bé a causa de l'ús, el pas del temps o el progrés tècnic (l'obsolescència).

BOE Butlletí Oficial de l'Estat.

CE Constitució espanyola.

Circulant concepte que comprèn les existències, la tresoreria, els deutors i els valors mobiliaris que no constitueixen immobilitzacions financeres.

DA disposició addicional.

DD disposició derogatòria.

DF disposició final.

Diferiment retard en el temps de pagament del tribut i, en l'IS, integració de les rendes obtingudes en un període impositiu en la base imposable de períodes impositius posteriors.

DOCE Diari oficial de les Comunitats Europees.

DT disposició transitòria.

Elements patrimonials afectes béns immobles en els quals es desenvolupa l'activitat del contribuent, o béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat, o bé qualsevol altre element patrimonial que sigui necessari per a l'obtenció dels respectius rendiments.

Guanys i pèrdues patrimonials variacions en el valor del patrimoni del contribuent que es posen de manifest amb motiu de qualsevol alteració en la composició patrimonial, llevat que la llei els qualifiqui com a rendiments.

Guanys patrimonials no justificats béns o drets la tinença, declaració o adquisició dels quals no es correspon amb la renda o el patrimoni declarats pel contribuent, com també la inclusió de deutes inexistents en qualsevol declaració per l'IRPF, o el registre d'aquells en els llibres o registres oficials.

IBI impost sobre béns immobles.

IIVTNU impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.

Immobilitzat part del patrimoni que engloba tots aquells elements destinats a servir de manera duradora en l'activitat de l'empresa.

Immobilitzat financer part de l'immobilitzat formada pel conjunt de valors mobiliaris afectes a l'activitat de l'empresa.

Immobilitzat intangible part de l'immobilitzat de naturalesa intangible, com ara els drets, que són d'aquesta naturalesa encara que es materialitzin en títols, i que sols es comptabilitza si s'adquireix per transacció onerosa.

Immobilitzat material part de l'immobilitzat que es caracteritza per la tangibilitat (qualitat que exclou els drets i les relacions de fet de contingut econòmic).

IRPF impost sobre la renda de les persones físiques.

IS impost sobre societats.

IVA impost sobre el valor afegit.

LCTE Llei de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes.

LGT Llei general tributària.

LIRPF Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

LIS Llei de l'impost sobre societats.

LISD Llei de l'impost sobre successions i donacions.

LIP Llei de l'impost sobre el patrimoni.

LITPAJD Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

LOFCA Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes.

LRHL Llei reguladora de les hisendes locals.

LSA Llei de societats anònimes.

LSRL Llei de societats de responsabilitat limitada.

OCDE Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic.

Operació vinculada operació portada a terme entre subjectes especialment relacionats en la qual les contraprestacions són desproporcionades respecte a les que es pactarien en situacions d'independència i que suposa una veritable translació de beneficis. Aquestes contraprestacions també s'anomenen *preus de transferència*.

PGC Pla general comptable.

Plusvàlua augment de valor d'un bé per causes extrínseques a aquest.

Plusvàlua efectuada plusvàlua materialitzada en virtut de la transmissió del bé.

Plusvàlua latent plusvàlua no materialitzada mentre el bé roman en el patrimoni del seu propietari.

Provisió expressió comptable de pèrdues o deutes clarament especificats pel que fa a la seva naturalesa, que reuneixin les condicions de ser probables o segures i, a més, indeterminades quant a l'import o a la data en què es produiran.

R+D activitats de recerca i desenvolupament.

RD reial decret.

RDLeg reial decret legislatiu.

Renda en espècie utilització, consum o obtenció, per a fins particulars, de béns, drets o serveis de manera gratuïta o per un preu inferior al normal de mercat, encara que no suposi una despesa real per a qui la concedeix.

Rendiments íntegres d'activitats econòmiques rendiments que, procedint del treball personal i del capital conjuntament, o d'un sol d'aquests factors, suposin per part del contribuïent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un dels dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

Rendiments íntegres del capital conjunt de les utilitats o contraprestacions, amb independència de la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que provenguin directament o indirectament d'elements patrimonials, béns o drets la titularitat dels quals correspongui al contribuïent i que no estiguin afectes a activitats econòmiques que aquest desenvolupi.

Rendiments íntegres del treball conjunt de contraprestacions o utilitats, amb independència de la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin directament o indirectament del treball personal o de la relació laboral o estatutària i que no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques.

RIRPF Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

RIS Reglament de l'impost sobre societats.

STC sentència del Tribunal Constitucional.

STS sentència del Tribunal Suprem.

TJCE Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

TRLRHL Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

TRLIRNR Text refós de la Llei de l'impost sobre la renda dels no residents.

TRLIS Text refós de la Llei de l'impost sobre societats.

TSJ tribunal superior de justícia.

Bibliografia

Bibliografia bàsica

1. Impost sobre la renda de les persones físiques

Calvo Ortega, R. i altres (1999). *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Valladolid: Lex Nova.

Cazorla Prieto, L. M.; Peña Alonso, J. L. (1999). *El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ley 40/1998 y su reglamento*. Pamplona: Aranzadi.

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (coord.) (2010). *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Barcelona: Bosch.

Diversos autors (1995). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Pamplona: Aranzadi.

López Berenguer, J. (1999). *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*. Madrid: Editorial Dykinson.

Martín Ayala, J. M.; Martín Queralt, J.; Plaza Villasana, L.; Pérez García, F. (1997). *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares.

Menéndez Moreno, A. (coord.) (2008). *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes*. Valladolid: Lex Nova.

Orón Moratal, G. i altres (1999). *Comentarios al Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: McGraw-Hill.

Pérez Royo, I. (2000, 3a. ed.). *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons.

Pont Mestres, M.; Pont Clemente, J. F. (1994). *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas.

Ramis Champin, C.; Ogea Martínez-Orozco, M. (1999). *Guía del Reglamento del Impuesto sobre la Renta*. València: CISS.

Vicente-Arche Domingo, F. (dir.) (1993). *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*. Madrid: Colex.

Yebra Martul-Ortega, P.; García Novoa, C.; López Díaz, A. (2000). *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova.

2. Impost sobre societats

Diversos autors (1982). *Impuesto sobre Sociedades. XXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF.

Diversos autors (1996). *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. València: Ciss.

Diversos autors (2000). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Marcial Pons.

Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: CEF.

Sanz Gadea, E. (1991). *Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Bibliografia complementària

1. Impost sobre la renda de les persones físiques

1.1. Rendes gravades

Almagro Martín, C. (2005). *Opciones fiscales en el IRPF*. Granada: Comares.

Álvarez Barbeito, P. (2008). "Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 309).

- Arnaiz Arnaiz, T.** (2005). *El IRPF a la luz de la doctrina administrativa*. Valladolid: Lex Nova.
- Badás Cerezo, J.; Marco Sanjuán, J. A.** (2006). *La nueva Ley del IRPF*. Editorial Lex Nova.
- Bengoechea Sala, J. M.** (1997). *Tributación de plusvalías*. Madrid: Francis Lefebvre.
- Blasco Delgado, C.** (1997). *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valladolid: Lex Nova.
- Carballo Casado, C.** (2007). *Primeras notas sobre la Nueva Ley de Renta (Ley 35/2006) y la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (Ley 36/2006)*. Madrid: Marcial Pons.
- Carbajo Vasco, D.** (2007). *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de la reforma del IRPF*. Madrid: CISS-Praxis.
- Cazorla Prieto, L. M.^a; Peña Alonso, J. L.** (2003). *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- Cervera Torrejón, F.; Magraner Moreno, F.** (2008). *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*. València: Tirant lo Blanch.
- Delmas González, F. J.** (2008). "La nueva Ley del IRPF y las Mutualidades de Previsión Social". *Tribuna Fiscal* (núm. 207).
- Diversos autores** (2009). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Bilbao: CISS-WoltersKluwer
- Fernández Orte, J.** (2008). "El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 80).
- Gabinete Jurídico del CEF** (2007). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos (2 volúmenes)*. Centro de Estudios Financieros.
- Galán Sánchez, R. M.** (2000). *Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons.
- Galán Sánchez, R. M.** (2007). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García Novoa, C.** (2006). *Fiscalidad de la inversión bursátil en el IRPF*. Madrid: Iustel.
- García-Ovies Sarandeses, I.; Sesma Sánchez, B.** (1995). *Fiscalidad de las rentas de capital mobiliario en España*. Valladolid: Lex Nova.
- González González, J. M.** (2006). *Tributación de los beneficios empresariales*. Bilbao: CISS.
- González Sánchez, M.** (1995). *Fiscalidad de la afectación de bienes a la empresa*. Valladolid: Lex Nova.
- Jiménez Compaired, I.** (2007). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre*. Madrid: La Ley-Actualidad.
- Lasarte Álvarez, J.** (2007). *Régimen fiscal de los rendimientos de trabajo vinculados a las acciones*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Magraner Moreno, F. J.; Cervera Torrejón, F.** (2003). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Marín-Barnuevo Fabo, D.; Zornoza Pérez, J.** (1994). "Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario". *Crónica Tributaria* (núm. 71).
- Martínez Azuar, J. A.** (2008). "Rendimientos del capital inmobiliario e imputaciones de renta inmobiliarias tras la Ley 35/2006 del IRPF". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 80).
- Medina Cepero, J. R.** (2003). *La nueva reforma del IRPF. Claves legislativas, supuestos prácticos resueltos. Textos legales y cuadros*. Madrid: Colex.
- Mellado Benavente, Francisco M.** (2007). *Guía del impuesto de la renta de las personas físicas*. Editorial CISS.

Pérez Royo, I. (1992). "La tributación de las rentas del capital en la Ley 18/1991". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 75).

Ramos Prieto, J. (2008). *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Rancaño Martín, A. (2008). "Las medidas fiscales de protección a nuestros mayores en el IRPF". *Quincena Fiscal* (núm. 3).

Rodríguez Márquez, J. (2008). *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. València: Tirant lo Blanch.

Romero Civera, A. (2008). "La deducción por doble imposición interna: análisis de la presión fiscal total en el IRPF". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 80).

Romero García, F. (1998). *Los períodos infraanuales en el Impuesto sobre la Renta*. Pamplona: Aranzadi.

Rozas Valdés, J. A. (1993). *Rendimientos del trabajo en especie*. Madrid: Civitas.

Simón Acosta, E. (1997). *Los incrementos no justificados de patrimonio*. Pamplona: Aranzadi.

Soler Roch, M. T. (1992). "La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 75).

Soler Roch, M. T. (2006). "Tributación familiar". *Feminismo /s. Revista del Centro de Estudios sobre la Mujer de la Universidad de Alicante* (núm. 8).

1.2. Quantificació i gestió

Alguacil Marí, P. (1995). *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*. Pamplona: Aranzadi.

Álvarez Barbeito, P. (2009). "La exención por reinversión en vivienda habitual: análisis de los requisitos para su aplicación". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 320).

Casado Ollero, G. (1970). "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 21).

Carbajo Vasco, D. (2008). "Novedades sobre la dependencia y la discapacidad en la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas". *Crónica Tributaria* (núm. 129).

De la Peña Velasco, G. (1991). "La base imponible y las bases liquidables en el IRPF". *Impuestos* (núm. 20).

Falcón y Tella, R. (1992). "El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 75).

García Heredia, A. (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Editorial Lex Nova.

Gómez Calleja, I. (2001). "La residencia fiscal en las nuevas leyes del IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad". *Gaceta Fiscal* (núm. 195).

González García, E. (1991). *Tributación individual frente a tributación conjunta en el IRPF*. Madrid: Tecnos.

Juan Lozano, A. M. (1996). *La estimación directa por signos, índices y módulos en el IRPF*. Madrid: Civitas.

López Díaz, A. (1995). "La deducción por adquisición de vivienda habitual en el IRPF". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 135).

Lozano Serrano, C. (1998). *El ingreso a cuenta por rendimientos de trabajo en especie*. Pamplona: Aranzadi.

Sanz Gadea, E. (1995). "La deducción por doble imposición de dividendos". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 143).

2. Impost sobre societats

2.1. Obres generals

Banacloche Palao, C. (2007). *La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Análisis práctico*. Madrid: Experiencia Ediciones.

Checa González, C. (1995). "La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: principios inspiradores de la reforma". *Revista de Información Fiscal* (núm. 12).

Cuatrecasas Abogados (1998). *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas.

Diversos autores (2009). *Impuesto sobre sociedades: casos prácticos 2009*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Esteve Pardo, M. L. (1996). *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. València: Tirant lo Blanch.

Fernández Junquera, M. (1996). "Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* (núm. 0).

García-Rozado González, B. (2007). *Las claves de la reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Bilbao: CISS.

García-Rozado, B.; Esmeralda, N.; Cid, A.; García, C. (2008). *Guía del impuesto sobre sociedades 2008*. Editorial CISS.

López Rodríguez, J. (2001). "Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades". *Crónica Tributaria* (núm. 98).

Pla Vall, A.; Salvador Cifre, C. (2008). *Impuesto sobre sociedades: régimen general y empresas de reducida dimensión*. València: Tirant lo Blanch.

Sanz Gadea, E. (2004 y 2005). *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo I y II. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Sanz Gadea, E. (2008). *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo I y II. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

2.2. Subjecte passiu

Eseverri Martínez, E. (1981). "La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 30).

Martín Fernández, J. (1996). "Un apunte sobre la evolución legislativa de los entes públicos en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 134).

Márquez Sillero, C. (2007) *La exención de las fundaciones en el impuesto sobre sociedades*. Editorial La ley.

2.3. Determinació del deute

Báez Moreno, A. (2005). *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi.

Buireu Guarro, J. (1996). "Impuesto sobre Sociedades: aproximación a un esquema de ajustes extracontables". *Actualidad Financiera* (juny).

Cervera Torrejón, F. (1997). "El límite conjunto de las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

Chico de la Cámara, P. (1996). "Los bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 134).

Colmenar Valdés, S. (1996). "Las deducciones por doble imposición". *Impuestos* (núm. 11).

Cosin Ochaita, R. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Editorial CISS.

Delgado García, A. M.ª; Oliver Cuello, R. (2008). "Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica". *Crónica Tributaria* (núm. 128).

Diversos autores (2009). *Las operaciones vinculadas. Análisis contable y fiscal*. València: CISS.

Falcón y Tella, R. (1996). "La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal* (núm. 8).

García Moreno, V. A. (1999). *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Tecnos.

García-Ovies, I. (1992). *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*. Valladolid: Lex Nova.

González González, J. M. (2006). *Tributación de los beneficios empresariales*. Bilbao: CISS.

Martín Alba, S. (1996). "Gastos fiscales en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 165).

Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación de bases imponibles negativas*. Pamplona: Aranzadi.

Palao Taboada, C. (1994). "La subcapitalización y los Convenios de doble imposición". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 137 i 138).

Poveda Blanco, F. (1983). "Algunos aspectos de la valoración en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 39).

Ruiz García, J. R. (1991). *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*. Madrid: Civitas.

2.4. Operacions vinculades

Agulló Agüero, A.; Esteve Pardo, M. L. (1997). "Tributación de las operaciones vinculadas". A: Diversos autores. *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales.

Calderón Carrero, J. M. (2005). *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Cosin Ochaíta, R. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Valencia: CISS.

Diversos autores (2009). *Las operaciones vinculadas. Análisis contable y fiscal*. Valencia: CISS.

Esteve Pardo, M. L. (1996). *Fiscalidad entre operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. València: Tirant lo Blanch.

2.5. Fundacions i règims especials

Arias Abellán, M. D. (1995). *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: IEF / Marcial Pons.

Arias Velasco, J. (1995). *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*. Madrid: Marcial Pons.

Barberena Belzunce, I. (1992). *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*. Pamplona: Aranzadi.

Calderón González, J. (2001). "La transparencia fiscal interna e internacional: su regulación en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Quincena Fiscal* (núm. 18).

Carbajo Vasco, D. (2008). "Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal especial de las PYMES en el impuesto sobre sociedades tras la reforma contable". *Impuestos* (núm. 13).

Cayón Galiardo, A. (1997). "Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 36).

Cruz Padial, I. (2000). *Transparencia fiscal internacional*. València: Tirant lo Blanch.

Delgado García, A. M.ª; Oliver Cuello, R. (2008). *Fiscalidad de las ONG*. Barcelona: Bosch.

Delgado García, A. M.^a; Oliver Cuello, R.; Quintana Ferrer, E.; Urquizu Cavallé, A. (2008). *Fiscalidad del deporte*. Barcelona: Bosch.

Diversos autores (2005). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Bilbao: CISS-WoltersKluwer.

Falcón y Tella, R. (1984). *Análisis de la transparencia tributaria*. Madrid: IEF.

García Luis, T. (1995). *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*. Valladolid: Lex Nova.

López Alberts, H. (2005). *Fiscalidad de las Sociedades Patrimoniales*. Madrid: CISS-Praxis.

Lozano Serrano, C. (2001). *La Transparencia fiscal*. Pamplona: Aranzadi.

Martínez Lafuente, A. (1996). *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*. Pamplona: Aranzadi.

Mas Ortiz, A. (2005). *Base imponible y ajustes extracontables de las Empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Sanz Gadea, E. (1996). *Transparencia fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

3. Impost sobre la renda dels no residents

Baena Aguilar, A. (1994). *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.

Bokobo Moiche, S. (2005). *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Calderón Carrero, J. M.; Martín Jiménez, A. J. (2005). *Fiscalidad Internacional*. Pamplona: Aranzadi.

Carmona Fernández, N. (2007). *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Madrid: CISS-Praxis.

Castillo Solsona, M.^a M. (2003). *Imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española*. Lérida: Universidad de Lérida.

Checa González, C. (1999). *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Pamplona: Aranzadi.

Diversos autores (1992). *Fiscalidad de no residentes*. València: Ciss.

Diversos autores (1999). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Madrid: Civitas.

Diversos autores (2006). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Bilbao: CISS.

García Prats, F. A. (1996). *El establecimiento permanente*. Madrid: Tecnos.

González Poveda, V. (1993). *Tributación de no residentes*. Madrid: La Ley.

Herrero de la Escosura, P.; González González, A. I. (2007). *Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Medina Cepero, J. R. (2001). "La tributación de las rentas obtenidas en España por no residentes sin establecimiento permanente". *Quincena Fiscal* (núm. 17).

Medina Cepero, J. R. (2001). "La tributación de los rendimientos de capital mobiliario obtenidos por los no residentes en España". *Tribuna Fiscal* (núm. 133).

Oliver Cuello, R. (2009). "Fiscalidad internacional y comercio electrónico". *Revista de Internet, Derecho y Política* (núm. 9).

Ruiz García, J. R.; Calderón Carrero, J. M. (2005). *Comentarios a Convenios para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Córdoba: Fundación Pedró Barrié de la Maza; Instituto de Estudios Económicos de Galicia.